

# Podatek od nieruchomości (wyodrębnienie garażu jako przedmiotu odrębnej własności)

SK 23/19

18 października 2023 r. Trybunał Konstytucyjny ogłosił orzeczenie wydane w sprawie skargi konstytucyjnej E. W. i R. W. dotyczącej podatku od nieruchomości (wyodrębnienie garażu jako przedmiotu odrębnej własności).

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że:

I

Art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych:

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

– w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

II

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

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

W pozostałym zakresie Trybunał umorzył postępowanie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

Zdanie odrębne do wyroku złożył sędzia TK Jarosław Wyrembak.

Przedmiotem skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie były przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczące opodatkowania garaży znajdujących się w budynkach wielomieszkaniowych. Skarżący postawili kwestionowanym przepisom m.in. zarzuty braku jasnego określenia przedmiotu opodatkowania i stawki podatkowej, naruszenie proporcji (art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji) między wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz naruszenie zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Sformułowanie tych przepisów prowadzi do nierównego i niesprawiedliwego nałożenia na właścicieli garaży stanowiących przedmiot odrębnej własności, podatku ustalonego według ponad dziesięciokrotnie wyższej stawki niż stosowana wobec właścicieli garaży niestanowiących odrębnego przedmiotu własności.

W pierwszej kolejności Trybunał stwierdził, że kwestionowane przez skarżących przepisy były kluczowym elementem analizy dokonanej przez Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale o sygn. II FPS 4/11 z 27 lutego 2012 r. W uchwale tej stwierdzono, że garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc według stawki wyższej niż od budynku mieszkalnego. Z uchwały tej

Strona  
korzysta  
z plików

wynika zatem, że garaże mogą podlegać odmiennemu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przy założeniu, że stanowią one odrębny budynek bądź część budynku. Dochodząc do takiego wniosku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że ustawa podatkowa definiuje wprawdzie czym jest budynek, nie definiuje jednak budynku mieszkalnego, choć tym pojęciem posługuje się dla potrzeb określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości. W tym stanie rzeczy w orzecznictwie sądowoadministracyjnym ukształtował się pogląd, że określając zakres znaczeniowy pojęcia „budynek mieszkalny” należy odwołać się do przepisów prawa budowlanego a także słownikowego znaczenia tego pojęcia. Powoduje to trudności w kwalifikowaniu poszczególnych budynków lub ich części do odpowiedniej stawki podatku i wskazuje na konieczność przeprowadzenia istotnych zmian w tym zakresie. Ponadto niezbędne było – zdaniem NSA – skorzystanie z przepisów niepodatkowych, w tym ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne, a nawet przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa w sprawie ewidencji gruntów i budynków, rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych, następnie zastąpionego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych. Uwzględniając ponadto przepisy ustawy o własności lokali NSA doszedł do wniosku, że garaż może stanowić pomieszczenie przynależne do lokalu mieszkalnego albo może stanowić odrębną własność lokalową, co również decyduje o jego opodatkowaniu odpowiednią stawką podatku od nieruchomości.

Trybunał przypomniał, że NSA w cytowanej uchwale stwierdził, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest obarczona mankamentami legislacyjnymi, w tym błędami logicznymi, co znalazło także potwierdzenie w licznych opracowaniach doktrynalnych, w których wyrażany jest pogląd, że rezultat interpretacyjny osiągnięty dzięki tej uchwale, choć ujedynolicił orzecznictwo i ustalił zasady opodatkowania lokalu garaż w budynkach wielomieszkaniowych, został jednak oparty na wątpliwych przesłankach z punktu widzenia konstytucyjnych reguł stanowienia prawa podatkowego.

Po wydaniu cytowanej uchwały orzecznictwo sądowe i praktyka stosowania prawa ustabilizowały się zgodnie z regułami w niej wytyczonymi, co ma istotne znaczenie dla rozpoznanej skargi konstytucyjnej. W orzecznictwie TK ugruntowane jest bowiem stanowisko co do badania przepisów w rozumieniu nadanym im w praktyce stosowania prawa. Jeśli określony sposób rozumienia przepisu znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, Trybunał uznaje, że przepis ten nabrał takiej właśnie treści. Jednakże Trybunał podkreślał, że nie chodzi tu o jedną z możliwych wersji abstrakcyjnie dokonywanej interpretacji, ale o normę o treści i zakresie obowiązywania wynikających z ustalonego powszechnego znaczenia w rzeczywistości nadawanego kontrolowanym przepisom. W tym bowiem zakresie granica między brzmieniem prawa i brzmieniem utrwalonym dzięki powszechnej praktyce jego stosowania ulega zatarciu, co wpływa na zakres dopuszczalnej kontroli konstytucyjności w ramach skargi konstytucyjnej. Powyższe przesądziło, że kwestionowane przez skarżących przepisy zostały zinterpretowane w uchwale NSA w sposób, który spełnia wymogi jednolitej i powtarzalnej praktyki stosowania prawa podlegającej kognicji Trybunału. Nie było więc podstaw do umorzenia postępowania w niniejszej sprawie.

Przechodząc do merytorycznej oceny zarzutów skargi Trybunał Konstytucyjny musiał zmierzyć się z czterema głównymi problemami.

Pierwszy dotyczył zarzutu sformułowanego wobec samej definicji garażu jako przedmiotu opodatkowania.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m. in. budynki lub ich części, przy czym wskazuje maksymalne stawki tego podatku, konkretyzowane każdorazowo przez radę gminy. Z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy kluczowe znaczenie ma to, że cytowana ustawa różnicuje stawki podatku od budynków lub ich części mieszkalnych oraz budynków lub ich części tzw. pozostałych. Różnica w stawkach jest ok 10-krotna. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie wyodrębnia garaży jako osobnego przedmiotu

opodatkowania, uznając je, w zależności od stanu faktycznego, za odrębny budynek lub część budynku. Zastosowana w niniejszej sprawie norma prawna wynikająca z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu ukształtowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego, została zakwestionowana z punktu widzenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych i zasady równości (w tym równej ochrony prawa własności i innych praw majątkowych).

Dokonując oceny zaskarżonych regulacji Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że system definicji zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest w dotychczasowym orzecznictwie i literaturze przedmiotu krytykowany i, co istotne, problemy definicyjne nie zostały w ciągu ostatnich lat przez ustawodawcę rozwiązane. Dotyczy to w szczególności ustalenia treści kluczowych dla niniejszej sprawy pojęć „budynek”, „budynek mieszkalny”, „budynek pozostały”, „garażu”, „samodzielnego lokalu”, „odrębnej własności lokalu”. Przyjęcie na potrzeby podatku od nieruchomości, że „część budynku” może mieć odrębny (mieszkalny albo pozostały) charakter od całego budynku – jak zrobił to w uchwale Naczelny Sąd Administracyjny – pozwoliło na zastosowanie odrębnych stawek dla „budynek” i „części budynku”. W celu przeprowadzenia takiego wyводу NSA dokonał wykładni innych niż ustawa podatkowa aktów prawnych. W szczególności określając zakres znaczeniowy pojęcia „budynek mieszkalny” musiał odwołać się do przepisów prawa budowlanego. Z kolei definiując pojęcie budynku, ustawodawca nie wskazał co należy rozumieć pod pojęciem jego „części”, co spowodowało konieczność wykorzystania słownikowego rozumienia pojęcia „część”. W konsekwencji pomimo tego, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie daje podstaw, aby dokonać podziału budynków do celu podatku od nieruchomości według kryteriów innych niż w niej wskazane, to jednak Naczelny Sąd Administracyjny w istocie podzielił przedmioty opodatkowania na budynek i część budynku, choć na gruncie ustawy podatkowej nie ma podstaw do przyjęcia, że istnieją dwa przedmioty opodatkowania. Nieuprawniona byłaby sytuacja, w której części budynków ze względu na ich wyodrębnienie prawne traktowano by inaczej (gorzej) w sensie podatkowym od lokali, które są wyodrębnione tylko fizycznie i także stanowią część budynku mieszkalnego.

Ponadto Trybunał nie znalazł podstaw, aby uznać, że art. 21 ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne powinien zostać zastosowany do celów wyznaczania podatku od nieruchomości w sposób określony w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przepis ten stanowi wprost o tym, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. podstawę wymiaru podatku. Przez podstawę wymiaru podatku należy rozumieć zarówno określenie przedmiotu opodatkowania, zaliczenie do właściwej stawki podatkowej, jak i objęcie określonych gruntów zwolnieniem od opodatkowania. Dokonując podziału na budynki czy lokale, mieszkalne albo niemieszkalne, ustawodawca nie ingeruje w sam podział przedmiotu opodatkowania dokonany w ustawie podatkowej. Wymienienie określonego lokalu w ewidencji gruntów i budynków nie zmienia faktu, że stanowi on część budynku mieszkalnego, która to część, a nie lokal, rodzajowo podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W ocenie Trybunału art. 84 i art. 217 Konstytucji stawiają wymóg, aby klasyfikując określony obiekt posługiwać się definicjami zawartymi w ustawie podatkowej (ewentualnie wyjątkowo w ustawach, do których ustawa podatkowa wprost odsyła), a nie posiłkować się przesądzającymi znaczeniami zawartymi w innych aktach prawnych, do których ustawa podatkowa poddawana wykładni nawet nie odsyła. Wymóg ten jest istotny nie tylko ze względu na konieczność jednoznacznego i precyzyjnego zrekonstruowania obowiązku podatkowego, ale także dlatego, że minimalizuje przypadki niezamierzonej przez ustawodawcę ingerencji w treść tego obowiązku. W sytuacji, gdy przy ustaleniu treści obowiązku podatkowego bierzemy pod uwagę także przepisy spoza prawa daninowego (tak jak miało to miejsce w niniejszej sprawie) ryzyko przypadkowej i niezamierzonej jego modyfikacji poważnie wzrasta. Jeszcze bardziej rażącym naruszeniem standardu określonego w art. 84 i art. 217 Konstytucji jest sytuacja, kiedy treść choćby niektórych elementów wyznaczających zakres obowiązku podatkowego wynika z przepisów podustawowych (co także miało miejsce w niniejszej sprawie). A przecież prawo podatkowe, aby mogło wypełniać swoje zadania, może być związane tylko własnymi pojęciami. Ustawodawca posługuje się wprawdzie w prawie podatkowym pojęciami z innych dzie

prawa, nawet bez ich zmiany lub modyfikacji, lecz czyni to zasadniczo tylko wtedy, gdy uzna, że pojęcia te mogą być wykorzystane do realizacji celów opodatkowania. Używając nazw analogicznych, jak w innych gałęziach prawa, prawo podatkowe albo może im przypisywać takie znaczenie jak w danej dziedzinie, albo też nadawać znaczenie szczególne, uzależnione od celów, jakie ustawodawca zamierza realizować. Dokonując wykładni językowej prawa podatkowego, która powinna być uściślona i rozwijana w kontekście wykładni systemowej i funkcjonalnej, należy przede wszystkim szukać „podatkowego” rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę. Na gruncie ustawy o własności lokali – garaż (taki jak w rozpoznawanej sprawie) może stanowić lokal niemieszkalny, pomieszczenie przynależne do samodzielnego lokalu mieszkalnego, odrębną własność lokalu. Konstatacje te nie powinny jednak mieć decydującego wpływu na rozważania dotyczące opodatkowania garażu na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; mogą mieć tylko charakter pomocniczy.

Trybunał zwrócił przy tym uwagę, że skoro ustawodawca nie odwołał się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w sposób wyraźny i jednoznaczny do wskazanych w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego ustaw niepodatkowych, to należy uznać, że nie wolno tego „dopowiadać” czy też „doprecyzowywać” interpretatorowi. Zaistniała wątpliwość nie może więc być interpretowana na niekorzyść podatnika. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego od dawna utrwalił się pogląd, że niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych.

Wyżej przedstawione okoliczności doprowadziły Trybunał do uznania, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie, w jakim umożliwiają, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego lokalu-garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze, są niezgodne z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji.

Odnosząc się do wskazanych przez skarżących zarzutów dotyczących naruszenia zasad poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności regulacji daninowych Trybunał przyjął że dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez skarżących w zupełności wystarczające było orzeczenie w przedmiocie zgodności z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego (wyznaczonego przez zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych) przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego (wynikającego z zasady poprawnej legislacji), z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego. W konsekwencji, postępowanie w części dotyczącej zasady poprawnej legislacji podlegało umorzeniu ze względu na zbędność wydania wyroku.

Drugi problem, który wymagał rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie dotyczył nierównego traktowania właścicieli miejsc garażowych w budynkach wielomieszkaniowych. Aby sformułowany przez skarżących zarzut ocenić z punktu widzenia zasady równości należy ocenić, czy ustawodawca: po pierwsze – prawidłowo wskazał klasy podmiotów znajdujących się w jednakowej sytuacji prawnej, do których odnosimy ocenę, po drugie – czy wykazał, że kwestionowana regulacja prowadzi do zróżnicowania sytuacji prawnej tych podmiotów, oraz po trzecie czy zróżnicowanie to ma konstytucyjne umocowanie.

Trybunał przypomniał, że podatek od nieruchomości zaliczany jest do grupy podatków majątkowych, w którym ciężar podatku został zróżnicowany w zależności od charakteru majątku. Objęci tym podatkiem są zasadniczo wszyscy. Ustawodawca dokonał rozróżnienia stawek podatku w zależności od przedmiotu opodatkowania – rodzaju nieruchomości, które danym podatkiem są objęte. Najniższą, a więc preferencyjną, stawkę podatkową przewidziano w stosunku do podatników posiadających majątek przeznaczony do celów mieszkalnych, w tym miejsca garażowe w budynku wielomieszkaniowym, jeżeli stanowią one przynależność do lokalu mieszkalnego. Inaczej potraktowano nieruchomości „pozostałe”, których zbiór można potraktować jako częściowo otwa

do którego zostały zaliczone m.in. miejsca garażowe w budynkach wielomieszkaniowych, które nie stanowią przynależności do lokalu. Jak zostało to wskazane w wyżej przeprowadzonych rozważaniach, podział ten, mający istotne znaczenie podatkowe, wynika nie z przepisów prawa, lecz z wykładni prawa dokonanej w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tymczasem z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego, a także przepisów do których wprost prawo podatkowe się odwołuje, nie istnieją podstawy prawne, aby garaże w budynkach wielomieszkaniowych były traktowane jako kategoria niejednolita. Oznacza to również, że podatnicy podatku od nieruchomości, będący właścicielami takich miejsc, powinni w świetle prawa być traktowani tak samo.

Oceniając sytuację prawną pod względem drugiego z kryteriów Trybunał nie miał wątpliwości, podobnie jak wszyscy uczestnicy postępowania, że kwestionowana regulacja – wynikająca z przede wszystkim z ewidentnego braku samoistnej podstawy prawnej opodatkowania garaży w ustawie podatkowej, lecz także utrwalonej wykładni przepisów prawa – prowadzi do zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów, których dotyczy ocena. Pozwoliło to przejść do trzeciego punktu oceny, czyli weryfikacji, czy zróżnicowanie to ma swoje podstawy konstytucyjne.

Trybunał podzielił tu stanowisko Marszałka Sejmu, że „zróżnicowanie stawek podatku od garaży w zależności od tego, czy są one lokalem stanowiącym odrębną własność, a w konsekwencji odrębnym przedmiotem opodatkowania, czy są jedynie przynależne do lokalu mieszkalnego, stoi w sprzeczności z przyjętym w ustawie kryterium ustalania stawek podatkowych. Nie jest nim charakter prawny lokalu stanowiącego przedmiot prawa własności, lecz przeznaczenie, zgodnie z którym będzie on użytkowany. Uwzględniając współczesne uwarunkowania społeczno-gospodarcze, należy przyjąć, że posiadanie miejsca postojowego w podziemnym garażu wielostanowiskowym stanowi immanentny element „mieszkania». Podobnie dzieje się w przypadku innych rodzajów «pomieszczeń przynależnych» do budynku mieszkalnego, w szczególności piwnicy, strychu czy komórki, choćby nawet bezpośrednio nie przylegały do budynku mieszkalnego lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal. Podlegają one klasyfikacji według stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych albowiem zaspokajają podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania, mimo iż ze swej istoty nie służą do zamieszkiwania w nich. Ponadto, bez względu na to, czy garaż stanowi nieruchomość odrębną od lokalu mieszkalnego, czy jest jedynie do niego przynależny, pełni on tę samą funkcję. Sposób korzystania z garażu nie jest przecież zależny od jego prawno-rzeczowej natury”.

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

Ustalenie to skutkowało uznaniem, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit a i e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e, a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z 64 ust. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.

Dwa kolejne problemy związane z rozpoznawaną sprawą dotyczyły skutków niniejszego wyroku. Po pierwsze podstawową konsekwencją rozstrzygnięcia przyjętego przez Trybunał Konstytucyjny jest pozbawienie mocy obowiązującej zakwestionowanych regulacji prawnych w obu wymienionych w sentencji zakresach. Trybunał postanowił jednocześnie na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji odroczyć wejście w życie wyroku, co oznacza, że przepisy, których niekonstytucyjność stwierdza niniejszym wyrokiem przestaną obowiązywać od 1 stycznia 2025 r.

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

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

Trybunał uznał za wskazane podkreślić, że poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania nieruchomości. Ustawodawca świadomość konieczności zmian ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uzyskiwał z każdym kolejnym wyrokiem Trybunału, również uchwała NSA wskazała, że zmiany prawne są co najmniej pożądane.

Dlatego Trybunał wskazuje, że pożądanym byłoby, aby w okresie od ogłoszenia niniejszego wyroku do dnia, kiedy nastąpi utrata mocy zaskarżonych przepisów we wskazanych w nim zakresach, ustawodawca dokonał stosownych zmian ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawodawca dysponuje szeroką swobodą w określaniu katalogu podatników, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, pod warunkiem wszakże, by odpowiadały one standardom konstytucyjnym wyprowadzonym przez Trybunał w niniejszym wyroku.

Wreszcie Trybunał wziął pod rozwagę uwarunkowania prawne związane ze skargami konstytucyjnymi, a w szczególności to, że orzeczenie zawierające klauzulę odraczającą skutkuje pozostawieniem niekonstytucyjnej regulacji w systemie prawa na określony przez Trybunał czas. Jednak skutki utrzymania przepisu w systemie mają inne znaczenie z perspektywy ustawodawcy, organów administracji i, wreszcie, sądów oraz skarżących.

Dla niniejszej sprawy szczególnie istotne jest ukształtowanie sytuacji skarżących, którzy przez wniesienie skargi konstytucyjnej zainicjowali kontrolę konstytucyjności przepisów uznanych za niekonstytucyjne. Trybunał podziela stanowisko wyrażone we wcześniejszym swoim orzecznictwie, że istota skargi konstytucyjnej stanowiącej środek kontroli konkretnej polega na tym, że jej efektem musi być – w wypadku uwzględnienia skargi – zmiana ostatecznego rozstrzygnięcia, które doprowadziło do naruszenia praw i wolności skarżącego gwarantowanych konstytucyjnie (co wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji). Skłania to do przyjęcia stanowiska, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego zawierający korzystne dla skarżących rozstrzygnięcie powinien znajdować swoją kontynuację w dalszym postępowaniu, które – przez użycie stosownych środków proceduralnych – powinno doprowadzić do ponownej oceny ich sytuacji. W ten sposób musi być interpretowana regulacja konstytucyjna określająca cechy i naturę skargi konstytucyjnej. Rozwiązanie to, o charakterze szczególnym, znajduje pierwszeństwo przed ogólniejszą regułą wynikającą z art. 190 ust. 3 Konstytucji.

Ten właśnie zasadniczy argument odwołujący się do istotnych cech postępowania w przedmiocie skargi konstytucyjnej przemawia za odrębnym potraktowaniem, w odniesieniu do konkretnej skar

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

Skład orzekający Trybunału Konstytucyjnego: sędzia TK Wojciech Sych – przewodniczący, sędzia TK Jakub Stelina – sprawozdawca, sędzia TK Zbigniew Jędrzejewski, sędzia TK Bogdan Świączkowski, sędzia TK Jarosław Wyrembak.

<http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2023/19>

Dokumenty w sprawie (IPO) <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2023/19>

Krótki link do tej sygnatury: [https://trybunal.gov.pl/s/sk-2319 \(/s/sk-2319\)](https://trybunal.gov.pl/s/sk-2319 (/s/sk-2319))