



Warszawa, 21.10.2025

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.519.2025.EG

Trybunał Konstytucyjny

al. Jana Chrystiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Wnioskodawca:

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego

Uczestnicy:

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej
Prokurator Generalny
Rzecznik Praw Obywatelskich

sygn. akt K 3/25

Pismo Rzecznika Praw Obywatelskich

W nawiązaniu do pisma z dnia 19 sierpnia 2025 r. (V.511.519.2025), w którym Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił udział w postępowaniu toczącym się przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie z wniosku Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego (sygn. akt K 3/25), poniżej przedstawiam uzasadnienie do następującego stanowiska:

art. 1a ust. 2c w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l.¹ w zakresie, w jakim w odniesieniu do „pomieszczenia przeznaczonego do przechowywania pojazdów” różnicują wysokość podatku od nieruchomości w zależności od tego, czy pomieszczenie

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualny t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 707, dalej: „u.p.o.l.”).

to znajduje się w „budynku mieszkalnym”, czy „budynku pozostałym lub jego części”, przez co w odniesieniu do pomieszczenia znajdującego się w „budynku pozostałym lub jego części” zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. – są niezgodne z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji².

Uzasadnienie

Rzecznik Praw Obywatelskich, dostrzegając w zaskarżonych przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego przepisach niezgodność z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) pozostającą w związku z zasadą równej dla wszystkich ochrony własności (art. 64 ust. 2 Konstytucji) oraz z zasadą powszechnego i równego ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (art. 84 Konstytucji), jak również mając na uwadze okoliczność, że problemy dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości tzw. garaży wolnostojących znajdują się w centrum zainteresowania Rzecznika w aspekcie generalnym, postanowił zgłosić udział w niniejszym postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym (sygn. akt K 3/25).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zakwestionowane przepisy powinny zostać uznane za niekonstytucyjne z następujących powodów.

1. Określenie regulacji prawnej będącej przedmiotem zaskarżenia

Art. 1a ust. 2c u.p.o.l. stanowi, że za część mieszkalną budynku mieszkalnego uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w tym budynku. Natomiast w świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budynków lub ich części:

- a) mieszkalnych – **1,19 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,**
- e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – **11,48 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.**

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja”).

W tym kontekście wyjaśnić należy, że regulacja zawarta w przytoczonym art. 1a ust. 2c u.p.o.l. została wprowadzona do porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2025 r.³ W uzasadnieniu do projektu (druk nr 741) wskazano, że należy rozszerzyć stosowanie opodatkowania według stawki określonej dla budynków lub ich części mieszkalnych na wszystkie pomieszczenia przeznaczone do przechowywania pojazdów w budynkach mieszkalnych. Innymi słowy, skutek tej zmiany zakładał, że nastąpi wyeliminowanie istniejących różnic w opodatkowaniu w zależności od tego, czy podatnik posiada miejsce postojowe w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość w budynku mieszkalnym czy też miejsce postojowe przynależne do lokalu mieszkalnego. W efekcie pomieszczenia przeznaczone do przechowywania pojazdów znajdujące się w budynkach mieszkalnych i niezajęte na działalność gospodarczą mają zostać opodatkowane jednakową stawką właściwą od budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.).

Ww. zmiana legislacyjna była konsekwencją konieczności dostosowania przez ustawodawcę przepisów prawa do tez zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. (sygn. akt SK 23/19), mimo iż fakt ten nie został wprost odnotowany w uzasadnieniu do projektu nowelizacji (druk nr 741).

W przywołanym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2, w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym w 2023 r.⁴

- 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,

- 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

³ Ustawa z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2024 r., poz. 1757 ze zm., dalej „Ustawa Zmieniająca”).

⁴ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70).

w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l., są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Jednocześnie Trybunał uznał, że ww. przepisy, we wskazanych zakresach tracą moc obowiązującą **z upływem 31 grudnia 2024 r.** Orzeczenie zapadło większością głosów, z jednym zdaniem odrębnym⁵.

Z uzasadnienia do przywołanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt SK 23/19) wynika, że zaskarżone regulacje podatkowe nie uzasadniają odmiennego traktowania podatników w zależności od tego, czy posiadają miejsce postojowe w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość w budynku wielomieszkaniowym, czy też posiadają miejsce postojowe przynależne do lokalu mieszkalnego. Oceniane przez Trybunał rozwiązanie zostało uznane za znacząco różnicujące poziom obciążenia majątku podatnika, które na gruncie analizowanych regulacji prawnych w świetle Konstytucji nie znajduje uzasadnienia.

Co istotne i warte podkreślenia, w toku rządowych prac legislacyjnych nad zmianą wprowadzającą do porządku prawnego art. 1a ust. 2c u.p.o.l. (projekt nr UD72)⁶, Rzecznik Praw Obywatelskich wyraźnie akcentował, że zaproponowane przez ustawodawcę rozwiązanie nie jest wystarczające. Wskazywał, że w praktyce mogą powstać kolejne wątpliwości w odniesieniu do tzw. garaży wolnostojących, które w praktyce również służą celom mieszkalnym. Dodatkowo Rzecznik przypominał o szeregu podejmowanych działań generalnych, mających na celu stworzenie odrębnej definicji garażu na potrzeby podatkowe⁷. Uwagi Rzecznika nie zostały jednak uwzględnione.

⁵ Zdanie odrębne do ww. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt SK 23/19) zostało złożone przez sędziego Jarosława Wyrembaka, który stwierdził, że nie podziela ani sentencji wyroku, ani wywodów przedstawionych dla jego uzasadnienia. Uważa, że w perspektywie całego systemu prawa ogłoszony wyrok może implikować wiele złożonych, poważnych komplikacji i problemów prawnych. Ponadto w złożonym zdaniu odrębnym za trafne uznano stanowisko przedstawione w toku postępowania w sprawie sygn. akt SK 23/19 przez Prokuratora Generalnego.

⁶ Szczegóły pod linkiem: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12386262/katalog/13064866>

⁷ Por. np. wystąpienie generalne z dnia 2 lipca 2022 r. (nr V.511.386.2019), pismo z dnia 5 lutego 2021 r. do Dyrektora Departamentu Podatków Sektorowych, Lokalnych oraz Podatku od Gier w Ministerstwie Finansów (nr V.511.386.2019).

Także po wejściu w życie regulacji zawartej w art. 1a ust. 2c u.p.o.l., Rzecznik zwracał się do Ministerstwa Finansów na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich⁸, sygnalizując problem opodatkowania stawką dla budynków pozostałych tzw. garaży wolnostojących, w sytuacji gdy realizują one funkcje mieszkalne⁹. Rzecznik poprosił o szczegółowe wyjaśnienie, dlaczego ustawodawca wyłączył z możliwości preferencyjnego opodatkowania tzw. garaże wolnostojące pełniące funkcje mieszkalne.

W nadesłanej odpowiedzi resort finansów potwierdził, że nowelizacja u.p.o.l., jaka weszła w życie z dniem 1 stycznia 2025 r., nie dotyczyła wolnostojących budynków garażowych, które powinny być opodatkowane według stawki określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. (dla budynków lub ich części pozostałych). Zdaniem Ministerstwa Finansów, budynek garażowy wolnostojący nie pełni funkcji mieszkalnej, gdyż nie służy do zamieszkiwania, tak jak budynek mieszkalny, sklasyfikowany w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków (co nie wyklucza, że w bryle takiego budynku mogą znajdować się również powierzchnie niepełniące takiej funkcji). W konsekwencji ze względu zatem na funkcję, jaką pełnią takie budynki garażowe, nie mogą one być opodatkowane według preferencyjnej stawki, określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.

2. Wzorce konstytucyjne

We wniosku skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wskazał na następujące wzorce kontroli: art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji, w oparciu o które należy dokonać oceny konstytucyjności zaskarżonej regulacji.

W tym kontekście przypomnieć należy, że art. 32 ust. 1 Konstytucji stanowi, że wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Treść tej zasady wyznacza konstytucyjne prawo do równego traktowania. W ugruntowanym w tej materii orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że z samej istoty zasady równości wynika nakaz równego traktowania podmiotów

⁸ Art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm., dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).

⁹ Por. pismo z dnia 6 czerwca 2025 r. do Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Stanowiących Dochód Jednostek Samorządu Terytorialnego w Ministerstwie Finansów (nr V.511.24.2025). Szczegóły pod linkiem: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-garaże-wolnostojące-funkcje-mieszkalne-podatki-mf>

mających tę samą relewantną cechę¹⁰. W konsekwencji równe traktowanie oznacza traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Konstytucyjna zasada równości 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 mają¹¹.

Jak podkreślono w przywołanym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia następujących trzech zagadnień¹². Po pierwsze, należy ustalić, czy można wyodrębnić wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów. Wymaga to przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna. Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Po trzecie, 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 różnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Jako tzw. „związkowy” wzorzec kontroli zaskarżonej regulacji wnioskodawca powołał zasadę równej dla wszystkich ochrony własności, znajdującą swe zakotwiczenie

¹⁰ Por. np. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r. (sygn. K 7/98), z dnia 9 czerwca 1998 r. (sygn. K 28/97), z dnia 28 marca 2007 r. (sygn. K 40/04), z dnia 18 lipca 2008 r. (sygn. P 27/07), z dnia 18 listopada 2008 r. (sygn. P 47/07), z dnia 23 listopada 2010 r. (sygn. K 5/10), z dnia 19 kwietnia 2011 r. (sygn. P 41/09), z dnia 12 lipca 2012 r. (sygn. P 24/10), z dnia 25 czerwca 2013 r. (sygn. P 11/12), z dnia 21 października 2014 r. (sygn. K 38/13), z dnia 8 czerwca 2016 r. (sygn. K 37/13).

¹¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15).

w art. 64 ust. 2 Konstytucji. Zgodnie z ww. przepisem własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Norma ta w odniesieniu do praw majątkowych stanowi doprecyzowanie zasady równości wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji. Z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że istotą tej zasady jest zakaz różnicowania ochrony praw majątkowych ze względu na charakter podmiotu danego prawa¹³. Gwarancja ochrony nie jest jednolita dla wszelkich kategorii praw majątkowych, gdyż jej różny zakres wynika z treści i konstrukcji poszczególnych praw, a równość ochrony powinna być odnoszona do praw tej samej kategorii¹⁴. Jednocześnie, jak wielokrotnie wskazał Trybunał, art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej¹⁵.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, iż w zakresie prawa daniowego, treść normatywna art. 64 ust. 2 Konstytucji nabiera szczególnego znaczenia. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku. Tym samym, ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych¹⁶. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności¹⁷.

Co istotne jednak, przywołane rozumienie art. 64 ust. 2 Konstytucji w odniesieniu do prawa daninowego nie stanowi zasady bezwzględnej. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną,

¹³ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lutego 1999 r. (sygn. K 23/98), z dnia 28 października 2003 r. (sygn. P 3/03), z dnia 24 lutego 2009 r. (sygn. SK 34/07).

¹⁴ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1999 r. (sygn. K 34/98).

¹⁵ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 kwietnia 1999 r. (sygn. K 36/98), z dnia 14 marca 2006 r. (sygn. SK 4/05).

¹⁶ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r. (sygn. akt SK 11/00), z dnia 20 listopada 2000 r. (sygn. akt K 41/02) oraz z dnia 30 listopada 2004 r. (sygn. akt SK 31/04).

¹⁷ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r. (sygn. akt K 17/00).

a w szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia¹⁸. Tym samym, należy uznać, że w pewnych wypadkach dopuszczalna jest ocena instytucji podatkowej przez pryzmat prawa własności w aspekcie równościowym¹⁹.

Ponadto, wnioskodawca powołał się na wzorzec kontroli wynikający z art. 84 Konstytucji, który ustanawia powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (w tym podatków), określonych w ustawie. Przepis ten wprowadza wymóg, aby ciężary i świadczenia publiczne były unormowane ustawowo. Zakres tej regulacji w odniesieniu do podatków doprecyzowano w art. 217 Konstytucji, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności²⁰.

Jednocześnie podkreślić należy, że art. 84 Konstytucji stanowi zgeneralizowane ujęcie zasady, że jednostki mają nie tylko konstytucyjne obowiązki, ale również mają prawo do sprawiedliwego i równego rozłożenia ciężarów publicznych. Innymi słowy, przywołana regulacja konstytucyjna ustanawia zasadę powszechności ponoszenia danin publicznych i równości opodatkowania. Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania oznacza opodatkowanie wszystkich podatników danym podatkiem na tych samych zasadach i jednocześnie stanowi element sprawiedliwości podatkowej, wyprowadzany z zasady demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. Drugim filarem, na którym opiera się zasada sprawiedliwości jest równość opodatkowania. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej powinny być opodatkowane równo²¹.

¹⁸ Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00), z dnia 7 czerwca 1999 r. (sygn. akt K 18/98), z dnia 5 stycznia 1999 r. (sygn. akt K 27/98), z dnia 25 listopada 1997 r. (sygn. akt K 26/97), z dnia 17 listopada 2010 r. (SK 23/07).

¹⁹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12).

²⁰ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2013 r. (sygn. K 7/12).

²¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2011 r. (sygn. akt SK 2/10).

3. Problem konstytucyjny i argumentacja popierająca zarzuty niekonstytucyjności

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich wnioskodawca trafnie zidentyfikował problem konstytucyjny, wskazując że **na skutek zmiany normatywnej, jaka weszła do porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2025 r., zawartej w art. 1a ust. 2c u.p.o.l. w istocie doszło do nieuprawnionego konstytucyjnie zróżnicowania zasad opodatkowania dwóch kategorii „pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania pojazdów”, w zależności od kryterium ich lokalizacji.**

Doprowadziło to do sytuacji, w której pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów znajdujące się w budynku mieszkalnym może korzystać z preferencyjnej stawki opodatkowania (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.), natomiast takie samo pomieszczenie w istocie pełniące tę samą funkcję (faktyczny sposób wykorzystania na szeroko rozumiane cele mieszkalne jest identyczny), tylko zlokalizowane w pozostałym budynku lub jego części, podlega opodatkowaniu według dziesięciokrotnie wyższej stawki podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.).

Jak słusznie wskazał Trybunał Konstytucyjny w przywołanym na wstępie niniejszego pisma wyroku z dnia 18 października 2023 r. (sygn. akt SK 23/19), który stał się zasadniczym impulsem do zmiany legislacyjnej polegającej na wprowadzeniu do porządku prawnego art. 1a ust. 2c u.p.o.l., podatek od nieruchomości zaliczany jest do grupy podatków majątkowych (od posiadania majątku), w którym ciężar podatku został zróżnicowany w zależności od charakteru majątku. **Pomimo że podatek od nieruchomości zalicza się do grupy podatków od posiadania majątku, to jego wysokość nie jest uzależniona, bezpośrednio od jego wartości, a od wykorzystywania go na określone cele (mieszkalne, do działalności gospodarczej, pozostałe).** Natomiast konstrukcja prawna zawarta w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i lit e u.p.o.l.²² polega na dopuszczeniu możliwości różnicowania stawek w podatku od nieruchomości z uwagi na rodzaj przedmiotu opodatkowania.

W tym miejscu podkreślić należy, że wobec braku definicji budynku mieszkalnego w u.p.o.l. w doktrynie prawa podatkowego za budynek przyjęto się uważać całość pomieszczeń, związanych z szeroko pojętą funkcją zamieszkiwania. W skład budynku mieszkalnego wchodzi w tej sytuacji nie tylko pomieszczenia mieszkalne, lecz także

²² Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i b u.p.o.l.

np. kotłownia, pralnia czy garaż²³. Natomiast przyznanie preferencyjnej stawki podatku od budynków lub ich części mieszkalnych, określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. wypełnia **dyrektywy działania państwa co do wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli**. Dlatego też, nie ulega wątpliwości, że *ratio legis* wprowadzenia preferencyjnej stawki podatku dla budynków mieszkalnych lub ich części ma na celu realizację konstytucyjnego obowiązku państwa, o którym mowa w art. 75 Konstytucji. W efekcie prowadzi bowiem do zmniejszenia obciążenia podatkowego, w sytuacji gdy mamy do czynienia z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych. Ma więc niekwestionowany wymiar społeczny.

Co więcej, podkreślić należy, że regulacja umożliwiająca preferencyjne opodatkowanie budynków i lokali mieszkalnych podatkiem od nieruchomości stanowi przepis o charakterze szczególnym²⁴. Wyznacza pewne ramy dla zasady niższego opodatkowania z przyczyn społecznych. Istotne również jest to, że wykładnia celowościowa art. 5 ust. 1 u.p.o.l. wskazuje, że podatek od nieruchomości jest świadczeniem wymagającym uwzględnienia sposobu wykorzystania majątku.

W omawianym wyroku z dnia 18 października 2023 r. (sygn. akt SK 23/19), dotyczącym zróżnicowania stawek w podatku od nieruchomości w zależności od wyodrębnienia lub niewyodrębnienia garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym jako przedmiotu odrębnej własności, Trybunał Konstytucyjny zwracał szczególną uwagę na **funkcje polegające na zaspokajaniu podstawowych potrzeb bytowych ludzi, jakimi są potrzeby mieszkaniowe**. W uzasadnieniu do ww. orzeczenia wprost stwierdzono, że różnicowanie stawek podatku od garaży w zależności od tego, czy są one lokalem stanowiącym odrębną własność, a w konsekwencji odrębnym przedmiotem opodatkowania, czy są jedynie przynależne do lokalu mieszkalnego, stoi w sprzeczności z przyjętym w ustawie kryterium ustalania stawek podatkowych. Nie jest nim charakter prawny lokalu stanowiącego przedmiot prawa własności (pomieszczenie przynależne do lokalu/odrębna własność lokalu), lecz przeznaczenie, zgodnie z którym będzie on użytkowany.

W przedstawionej argumentacji Trybunał Konstytucyjny odwoływał się do stanowiska prezentowanego przez Marszałka Sejmu, który trafnie zwrócił uwagę, że **pomimo**

²³ L. Etel [w:] *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, art. 5.

²⁴ W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, P. Majka [w:] T. Brzezicki, O. Łunarski, J. Wantoch-Rekowski, W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, P. Majka, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, art. 5.

tęgo, iż garaż jako pomieszczenie służące do przechowywania samochodów ze swej istoty nie służy celom mieszkaniowym, to nie można uznać, że sposób jego użytkowania jest oderwany od mieszkalnego charakteru budynku. Dalej Marszałek Sejmu wskazywał, że wykorzystywanie garażu wiąże się z mieszkaniową funkcją budynku i znajdujących się w nim lokali mieszkalnych w ten sposób, że pomaga zaspokoić potrzeby mieszkaniowe osób, które w budynku tym realizują swoje cele i potrzeby mieszkaniowe (przechowywane w garażu pojazdy mogą służyć dojazdowi do miejsca zamieszkania, dostarczaniu do niego przedmiotów niezbędnych do aktywności życiowej mieszkańców itp.). W ocenie Marszałka Sejmu, **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 (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.) albowiem zaspokajają podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania, mimo iż ze swej istoty nie służą do zamieszkiwania w nich²⁵.

Odnosząc powyższe do analizowanej sprawy zaakcentować należy, że **zakwestionowane przez wnioskodawcę przepisy wprowadzają nieuprawnione konstytucyjnie zróżnicowanie w opodatkowaniu dotyczące identycznej kategorii pomieszczeń (tj. przeznaczonych do przechowywania pojazdów), wyłącznie ze względu na ich lokalizację.** Pozostaje ono w sprzeczności z zasadą równości, o której mowa w art. 32 ust. 1 Konstytucji. W tym przypadku nie ulega wątpliwości, że mamy do czynienia z grupą relewantną podatników, do których należy zaliczyć właścicieli lub posiadaczy samoistnych pomieszczeń służących do przechowywania pojazdów (garaże). Niezależnie od tego czy garaże zlokalizowane są w budynku mieszkalnym czy też nie, realizują one identyczną funkcję użytkową, zapewniając obywatelom możliwość korzystania z miejsca postojowego. Innymi słowy, okoliczność faktyczna, jaką jest w tym wypadku lokalizacja garaży, nie zmienia funkcji ani charakteru takiego pomieszczenia. Tym samym, wszyscy właściciele lub posiadacze samoistni pomieszczeń służących do przechowywania pojazdów znajdują się w takiej

²⁵ Stanowisko Marszałka Sejmu z dnia 12 września 2019 r. przedstawione w toku postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie o sygn. akt SK 23/19, s. 33-34. <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=SK%2023/19>

samej grupie relewantnej, jednakże ich sytuacja z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości została odmiennie ukształtowana. Ustawodawca różnicując wysokość obciążeń podatkowych w ten sposób, że garaże znajdujące się w budynkach mieszkalnych mogą korzystać z preferencyjnej stawki (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.), a te znajdujące się w budynkach pozostałych obciążone są wyższą stawką podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.), doprowadził do odmiennego potraktowania podmiotów podobnych pod względem podatkowym.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich nie sposób uznać, aby w analizowanym przypadku odstępstwo od konstytucyjnej zasady równości mogło zostać uznane za dopuszczalne. Kryterium zróżnicowania, jakim jest lokalizacja garażu ma charakter arbitralny, nie pozostaje w racjonalnym związku z celem podatku od nieruchomości, który powinien uwzględniać sposób wykorzystania majątku na szeroko rozumiane cele mieszkalne. Ponadto, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, interes fiskalny nie może usprawiedliwiać nieproporcjonalnego obciążenia właścicieli lub posiadaczy samoistnych pomieszczeń służących do przechowywania pojazdów. W tym przypadku różnica w stawce podatku od nieruchomości jest istotna – ponad dziesięciokrotna (od budynków lub ich części mieszkalnych – 1,19 zł od 1 m² powierzchni użytkowej *versus* od budynków lub ich części pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 11,48 zł od 1 m² powierzchni użytkowej). W konsekwencji nie sposób wskazać na inne wartości konstytucyjne, które uzasadniałyby odmienne traktowanie tej grupy obywateli z zależności od tego, w którym miejscu zlokalizowany jest garaż. Wręcz przeciwnie, konstytucyjne zasady: równości (art. 32 Konstytucji), równej ochrony własności (art. 64 ust. 2 Konstytucji) oraz określenia obowiązku daninowego na zasadzie równości podatkowej (art. 84 Konstytucji) sprzeciwiają się przyjętemu przez ustawodawcę rozwiązaniu, zawartemu w zaskarżonym art. 1a ust. 2c u.p.o.l.

Dodać również należy, że Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie zapadłym na gruncie u.p.o.l. podkreślał, że przy badaniu *ratio* stosowania podwyższonej stawki w podatku od nieruchomości (wówczas chodziło o potencjalną możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania gruntów w działalności gospodarczej), niezbędne jest ustalenie **faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą**²⁶. W konsekwencji Trybunał uznał, że norma prawna, według której

²⁶ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15).

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 (art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji). Zdaniem Trybunału, przyjęte rozumienie art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. nie uwzględnia tego, 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. Tę okoliczność musi respektować ustawodawca. W przeciwnym wypadku dojdzie do sytuacji, w których małżonkowie (gdy jedno z nich jest przedsiębiorcą), nabywając grunt, który nigdy nie był i nie jest wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą, będą zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Odnosząc powyższe do analizowanej sprawy podkreślić należy, że w sytuacji gdy tzw. garaż wolnostojący faktycznie wykorzystywany jest na szeroko rozumiane cele mieszkalne (a więc zaspokaja podstawowe potrzeby w zakresie prawidłowego funkcjonowania gospodarstwa domowego, służąc do realizacji codziennych potrzeb życiowych, tj. dojazdu do pracy, szkoły, placówki medycznej), należałoby przyjąć, że w sposób nieodzowny wiąże się z korzystaniem lokalu mieszkalnego, nawet jeżeli znajduje się on w odrębnym budynku mieszkalnym. Innymi słowy, staje się rozszerzeniem takiego lokalu w sferze potrzeb komunikacyjnych i logistycznych gospodarstwa domowego. Dlatego też, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, także w sytuacji gdy mamy do czynienia z garażem zlokalizowanym poza budynkiem mieszkalnym (tzw. garażem wolnostojącym), powinna znaleźć zastosowanie preferencyjna stawka opodatkowania podatkiem od nieruchomości (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.), tak samo jak w przypadku pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania pojazdów, znajdujących się w bryle budynku mieszkalnego.

Jednocześnie wskazać należy, że podatek od nieruchomości, jak pozostałe daniny publiczne, ingeruje w sferę prawa własności, ograniczając ją poprzez obciążenie majątkowe. Konstytucyjnie gwarantowana ochrona własności, określona w art. 64 ust. 2 Konstytucji wymaga, aby nakładanie ciężarów publicznych następowało w sposób równy. W tym kontekście podkreślić należy, że zaskarżone przepisy nakładają nieproporcjonalnie wyższe obciążenia podatkowe na właścicieli lub posiadaczy samoistnych pomieszczeń służących do przechowywania pojazdów

usytuowanych w budynku pozostałym lub jego części. W praktyce oznacza to, że ochrona praw własności podatników znajdujących się w grupie relewantnej staje się istotnie słabsza tylko z uwagi na przyjęte kryterium lokalizacji garażu, mimo że funkcja użytkowa takich pomieszczeń jest tożsama. Taka sytuacja jest nie do zaakceptowania z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich. Nierówna ochrona praw majątkowych prowadzi do sytuacji, w której podatek od nieruchomości w przypadku garaży wolnostojących staje się instrumentem stanowiącym dla obywateli nadmierny ciężar finansowy.

Ustawa Zmieniająca, na mocy której wprowadzono do porządku prawnego regulację zawartą w zaskarżonym art. 1a ust. 2c u.p.o.l., w swym założeniu miała zniwelować niekonstytucyjny stan opodatkowania garaży różną stawką w podatku od nieruchomości w zależności od tego czy mamy do czynienia z miejscem postojowym w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość w budynku wielomieszkaniowym, czy też miejscem postojowym przynależnym do lokalu mieszkalnego. Choć ww. problem został rozwiązany, ustawodawca pomimo zgłaszanych w toku procesu legislacyjnego zastrzeżeń²⁷, ograniczył się do zawężającego rozumienia funkcji mieszkalnej, którą zdaniem resortu realizuje wyłącznie pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów znajdujące się w budynku mieszkalnym, sklasyfikowanym w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Takie podejście oznacza wprowadzenie niesprawiedliwego obciążania podatkowego, co w konsekwencji skutkuje naruszeniem zasady powszechności ponoszenia danin publicznych i równości opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji. W efekcie bowiem ustawodawca przyzwolił na to, aby lokalizacja garażu (innymi słowy forma architektoniczna usytuowania pomieszczenia służącego do przechowywania pojazdów) determinowała wysokość stawki podatku od nieruchomości. Tymczasem obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków powinien być nakładany na obywateli według obiektywnych i równościowych kryteriów.

Za niedopuszczalne zatem należy uznać różnicowanie oparte na kryteriach czysto technicznych czy cechach nieistotnych z punktu widzenia samego podatku. Prowadzi ono bowiem do rozszczepienia statusu podatkowego garaży, które w rzeczywistości pełnią te same funkcje, polegające na zaspokajaniu podstawowych potrzeb bytowych ludzi, jakimi są potrzeby mieszkaniowe. W tym miejscu podkreślić należy, że Naczelny

²⁷ Przebieg rządowego procesu legislacyjnego nr UD72 dostępny pod linkiem: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12386262/katalog/13064866>

Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) w uchwale siedmiu sędziów²⁸ dokonał wykładni przepisów u.p.o.l. uwzględniając faktyczny sposób korzystania z budynków mieszkalnych lub ich części, przeznaczonych do najmu w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej. W uzasadnieniu NSA wprost wskazał, że w sytuacji gdy mamy do czynienia z niebudzącym wątpliwości zajęciem budynku lub jego części na cel mieszkalny (okoliczność faktyczna potwierdzająca fizyczne zajęcie powierzchni polegające na jej zamieszkiwaniu przez najemców), nie można wysuwać dalej idącego wniosku, jakoby automatycznie prowadziło to do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej (tylko z racji pośredniego związku z tym, że podmiotem wynajmującym budynki mieszkalne lub ich części służące w istocie do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych najemców jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą). Jednocześnie w orzeczeniu tym NSA podkreślił, że „trwałe zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych” czy też szerzej „realizowanie potrzeb mieszkaniowych” powinno uwzględniać uwarunkowania danego podmiotu, który staje się punktem odniesienia dla oceny realizowania z jego udziałem potrzeb mieszkaniowych. Chodzi zatem z jednej strony o potrzeby mieszkaniowe tego konkretnego podmiotu, a nie innych osób, niezależnie od istniejących relacji faktycznych, czy też powiązań prawnych. Z drugiej jednakże strony nie można przyjąć założenia, jakoby realizowanie potrzeb mieszkaniowych danego podmiotu winno ograniczać się wyłącznie do jednego budynku mieszkalnego czy też jego części. Przyjęcie takiego rezultatu wykładni, nakazującego przyjęcie jednego miejsca realizowania potrzeb mieszkaniowych, nie uwzględnia elementów dynamicznych wykładni i charakterystycznej dla prawa podatkowego relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, której konsekwencje należy ujmować także w ramach podatku od nieruchomości.

Podsumowując, zaakcentować należy, że miejsce w garażu (niezależnie od tego, gdzie jest usytuowane) zapewnia obywatelom bezpieczne i stałe przechowywanie pojazdu. Razem z lokalem mieszkalnym tworzy pewną całość użytkową, w której mieszkanie pozostaje przestrzenią do realizacji potrzeb bytowych, a garaż dopełnia te potrzeby w zakresie zapewnienia miejsca do przechowywania pojazdów wspierających mobilność obywateli. Innymi słowy, miejsce do przechowywania pojazdów niezależnie od kryterium jego lokalizacji, tworzy z mieszkaniem nierozłączny związek funkcjonalny, pozwalający na uznanie, że zaspokaja szeroko rozumiane potrzeby mieszkaniowe obywateli. W konsekwencji, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, podatnicy

²⁸ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 24 października 2024 r. (sygn. akt III FPS 2/24).

podatku od nieruchomości, będący właścicielami lub posiadaczami samoistnymi miejsc do przechowywania pojazdów, zarówno znajdujących się w budynkach mieszkalnych jak i pozostałych, powinni być w świetle prawa podatkowego traktowani tak samo.

Z tych też względów, podzielam pogląd wyrażony przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego we wniosku skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego i wnoszę jak w *petitum*.

(-) Marcin Wiącek

(podpis na oryginale)

Załączniki: 5 odpisów pisma.