Dz.U. 1995 Nr 114 poz 555

UCHWAŁA

TRTYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

z dnia 6 września 1995 r.

Sygn. akt W. 20/94

w sprawie wykładni art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie:

Andrzej Zoll - przewodniczący
Zdzisław Czeszejko-Sochacki
Tomasz Dybowski
Lech Garlicki
Stefan J. Jaworski
Krzysztof Kolasiński
Wojciech Łączkowski
Ferdynand Rymarz
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Janusz Trzciński
Błażej Wierzbowski - sprawozdawca

po rozpoznaniu na posiedzeniu w dniu 6 września 1995 r. w trybie art. 13 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470, zm. 1993 r. Nr 47, poz. 213, z 1994 r. Nr 122, poz. 583 oraz z 1995 r. Nr 13, poz. 59) wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zmianami) przez wyjaśnienie:

> „jakie przesłanki winny stanowić podstawę wyboru podatnika przez organ podatkowy, spośród właściciela lub posiadacza nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, przy wymiarze podatku od nieruchomości”

u s t a l i ł:

Art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31, zm. Dz.U. z 1991 r. Nr 101, poz. 444, z 1992 r. Nr 21, poz. 86 oraz z 1994 r. Nr 123, poz. 600) **nie daje podstaw do wyboru podatnika przez organ podatkowy przy wymiarze podatku od nieruchomości, a w sytuacji gdy samoistny posiadacz nie jest właścicielem nieruchomości albo obiektu budowlanego nie**

złączonego trwale z gruntem, określony w tym przepisie obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczu.

U z a s a d n i e n i e

I

1. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zmianami) przez wyjaśnienie: „jakie przesłanki winny stanowić podstawę wyboru podatnika przez organ podatkowy, spośród właściciela lub posiadacza nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, przy wymiarze podatku od nieruchomości".

Wnioskodawca wskazuje, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w odniesieniu do wykładni art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wystąpiła rozbieżność i zaznaczyły się dwa poglądy. Zwolennicy pierwszego z tych poglądów uważają, że w sytuacji kiedy znany jest właściciel nieruchomości, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży w pierwszej kolejności na nim, a nie na posiadaczu nieruchomości, choćby posiadanie było samoistne. Zwolennicy tego poglądu przytaczają następujące argumenty.

1. Brak jest przesłanek ustawowych do zwolnienia od obowiązku podatkowego właściciela nieruchomości z tej tylko przyczyny, że włada nią samoistnie kto inny.
2. Użycie w przepisie alternatywy łącznej („lub") pozostawia wybór podatnika organowi podatkowemu.
3. Organ podatkowy jest uprawniony do wyboru jednej z trzech ewentualności:
   a) skierować decyzję wymiarową do właściciela;
   b) skierować decyzję wymiarową do posiadacza;
   c) skierować decyzję wymiarową i do właściciela i do posiadacza.

Zwolennicy drugiego poglądu uważają, że podatkiem od nieruchomości powinien być obciążony posiadacz samoistny jako faktycznie władający tą nieruchomością i osiągający przychody z tego tytułu. Zwolennicy tego poglądu przytaczają następujące argumenty.

1. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych różnicują stawki podatku w zależności od sposobu korzystania z nieruchomości lub budynku.
2. W rozwoju historycznym podatek od nieruchomości był zawsze podatkiem ciążącym na tej osobie, która rzecz posiadała, czerpała z niej korzyści.

Wnioskodawca przytacza też wyrażony w niewielkiej literaturze przedmiotu pogląd, zgodnie z którym istota prawna podatku od nieruchomości pozwala na uznanie tego podatku za podatek od posiadania majątku, a więc od uzyskiwania szczególnego rodzaju dochodów, których nie uzyskują osoby pozbawione tego posiadania. Do uiszczania tego podatku winien być zobowiązany posiadacz samoistny a nie właściciel.

Wnioskodawca twierdzi, że organ podatkowy nie może żądać zrealizowania zobowiązania podatkowego, którego dotyczy wniosek, w całości lub w części zarówno od właściciela jak i od posiadacza. Organ podatkowy musi wybrać jednego z nich jako zobowiązanego do zrealizowania zobowiązania w całości. Zdaniem Wnioskodawcy rozwiązania tego dylematu należałoby poszukiwać w treści art. 7 k. p. a.

2. Prokurator Generalny wniósł o wydanie postanowienia odmawiającego ustalenia wykładni w niniejszej sprawie.

W uzasadnieniu swego stanowiska Prokurator Generalny przyłącza się do poglądu, że przepis art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych traktuje równorzędnie właściciela i posiadacza nieruchomości w kategoriach obowiązku podatkowego, a dylemat powstaje dopiero w fazie realizacji tego obowiązku. Trybunał Konstytucyjny nie może zaś wyręczać organu podatkowego i wskazywać mu przesłanki, jakimi powinien się kierować przy wyborze podatnika.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył co następuje.

1. Wnioskodawca wskazuje jako przepis wymagający ustalenia wykładni art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), zgodnie z którym obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem. Sformułowanie części wstępnej wniosku pozwala przypisać Wnioskodawcy założenie tej treści, że wykładany przepis stanowi podstawę wyboru podatnika przez organ podatkowy wówczas, gdy właściciel nie jest posiadaczem samoistnym nieruchomości. Do takiego założenia Wnioskodawca nawiązuje też wyraźnie w końcowej części uzasadnienia wniosku. W pozostałej części uzasadnienia wniosku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego dostrzega jednak inne możliwości ustalenia znaczenia poddanego wykładni przepisu. Możliwości takich nie dostrzega natomiast Prokurator Generalny, co uzasadnia wniosek o wydanie postanowienia odmawiającego ustalenia wykładni. Z wnioskiem takim trzeba byłoby się zgodzić, gdyby przyjąć wyjściowe założenie, że poddany wykładni przepis daje organowi podatkowemu podstawę do wyboru podatnika w takiej sytuacji, w której doszło do rozszczepienia dwu postaci władztwa rzeczowego: własności i samoistnego posiadania. Przy takim rozumieniu przepisu wybór podatnika byłby dokonywany z zastosowaniem instytucji uznania administracyjnego. Organ podatkowy przy stosowaniu tej instytucji winien zachowywać wprawdzie przewidziane w przepisach k. p. a. wymogi (strzeżenie praworządności, dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego, uwzględnienie interesu społecznego i słusznego interesu obywatela), lecz zasadniczą kwestię materialno-prawną: na kogo z dwu podmiotów wymienionych w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. nałożyć obowiązek podatkowy, organ podatkowy rozstrzygałby wedle swego uznania. Ograniczenie tego uznania stanowiłoby nieuprawnione wkroczenie w ustawową kompetencję organu podatkowego. Przyjęcie za zasadną propozycji Prokuratora Generalnego i odmowa ustalenia wykładni przez Trybunał Konstytucyjny stanowiłoby w istocie również wykładnię przepisu, która sprowadzałaby się do odczytania przepisu jako zawierającego element swobodnego uznania administracyjnego.

Zasadniczy problem w niniejszej sprawie zawiera się więc w pytaniu o kierunek wykładni. Nie trudno przy tym dostrzec, że w zależności od przyjętego kierunku wykładni przepis może okazać się zgodny lub niezgodny z konstytucją. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zawsze wtedy, gdy możliwe jest takie wyłożenie przepisu, aby był on zgodny z konstytucją należy z tej możliwości skorzystać, odrzucając takie możliwości interpretacyjne, które prowadzą do odczytania przepisu jako

niekonstytucyjnego (technika wykładni w zgodzie z konstytucją - np. K. 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, s. 48).

2. Wnioskodawca posługuje się takimi terminami języka doktryny prawa podatkowego jak: obowiązek podatkowy, konkretyzacja obowiązku podatkowego oraz zobowiązanie podatkowe. Pierwszy i trzeci z tych terminów są jednocześnie terminami języka prawnego, występującymi w ustawie z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.). Pojęcie obowiązku podatkowego nie jest jednak w ustawach z zakresu prawa podatkowego zdefiniowane. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych ogranicza się jedynie do stwierdzenia, iż „obowiązek podatkowy określają ustawy" (art. 2 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Pojęcie to jest natomiast definiowane i wyjaśniane w orzecznictwie i doktrynie. Najwyższy Trybunał Administracyjny w wyroku z dnia 27 lutego 1934 r. (L. Rej. 6496/29) stwierdził, że „obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego - w odróżnieniu od zobowiązania podatkowego, będącego już skonkretyzowanym w sposób prawem przepisany i wymagalnym roszczeniem Państwa" (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, Nr 1, poz. 1). W doktrynie rozumie się obowiązek podatkowy jako złożony stosunek podatkowoprawny, na który składają się rozmaite szczegółowe obowiązki oraz uprawnienia podatkowe z obowiązkiem zapłaty jako obowiązkiem głównym. Termin obowiązek podatkowy jest więc rozumiany jako nazwa stosunku prawnego. Zobowiązanie podatkowe można natomiast określić jako skonkretyzowany obowiązek podatkowy. Konkretyzacja obowiązku podatkowego w zobowiązaniu podatkowym dotyczy czterech elementów: osoby podatnika, wysokości świadczenia podatkowego, terminu zapłaty podatku oraz miejsca świadczenia. Stosunek podatkowoprawny może zawiązywać się jako stosunek w pełni zaktualizowany co do wszystkich praw i obowiązków. Jednakże może on również powstać jako stosunek zaktualizowany tylko w odniesieniu do pewnych praw i obowiązków, a jako potencjalny w odniesieniu do innych. Potencjalnym obowiązkiem może być obowiązek zapłaty podatku czyli „zobowiązanie podatkowe" (por. art. 5 ustawy o zobowiązaniach podatkowych). Konkretyzacja obowiązku podatkowego następuje wówczas przez wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Gdyby przyjąć pogląd tej treści, że art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uprawnia organ podatkowy do konkretyzacji strony podmiotowej obowiązku podatkowego, to nawet przy zastosowaniu art. 7 k.p.a., byłoby to nie do pogodzenia z ogólnie obowiązującymi na gruncie prawa podatkowego założeniami, a przede wszystkim z art. 1 przepisów konstytucyjnych, wyrażającym zasadę demokratycznego państwa prawnego. Nie mogłaby być uznana za zgodną z konstytucją regulacja, która w określonym w ustawie stanie faktycznym pozostawia organowi podatkowemu wybór osoby podatnika spośród dwu wymienionych w ustawie podmiotów, a wybór ten miałby się dokonywać na zasadzie uznania administracyjnego. Regulacja taka pozostawałaby też w sprzeczności z cytowanym art. 2 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, gdyż trzeba byłoby dojść do wniosku, że ustawa nie określiła obowiązku podatkowego. Podobnie trzeba byłoby uznać za deklarację bez znaczenia art. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., („ustawa określa obowiązek podatkowy").

3. Już w jednym ze swych pierwszych orzeczeń Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że normowanie obowiązków podatkowych należy do wyłączności ustawy (orzeczenie z dnia 19 października 1988 r., Uw. 4/88 - OTK z 1988 r., s. 71), wywodząc tę ocenę z twierdzenia o wyłączności ustawowej we wszystkich sprawach dotyczących regulacji

obowiązków obywateli wobec państwa. W uzasadnieniu tego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny jako niewątpliwe uznał to, że ustawa nie powinna powierzać aktom wykonawczym takich treści, które określają konstrukcję podatku (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawki).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie też podkreślał doniosłe znaczenie w odniesieniu do prawa daninowego zasady zaufania obywatela do państwa (por. już orzeczenie z dnia 8 listopada 1989 r., K. 7/89, OTK w 1989 r., s. 122). W prawie regulującym daniny publiczne wspomniana zasada wiąże się z zasadą bezpieczeństwa prawnego. Pewność prawa oznaczać przy tym winna możliwość przewidywania działań organów państwa (Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., K. 9/92, OTK w 1993 r., cz. I., s. 70). W zakresie ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwa rysuje się wyjątkowo ostro, a w związku z tym gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają wyjątkowo duże znaczenie w prawie podatkowym i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej (Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 1994 r., K. 13/93, OTK w 1994 r, cz. I, s. 50). Twierdzenie to Trybunał Konstytucyjny, odwołując się zarówno do orzecznictwa Sądu Najwyższego jak i poglądów dominujących w literaturze przedmiotu, odniósł nie tylko do stanowienia prawa, lecz również do stosowania prawa (Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., K. 1/94, OTK w 1994 r., cz. I. s. 78-79).

Stanowisko to Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje w niniejszej sprawie. Wynika z tego konieczność odrzucenia proponowanego przez Prokuratora Generalnego kierunku wykładni art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż kierunek ten prowadzi do takiego rozumienia treści wykładanego przepisu, które nadawałoby wykładanemu przepisowi znaczenie sprzeczne z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa. Z zasadą tą nie daje się pogodzić konstrukcja uznania administracyjnego stosowana w odniesieniu do strony podmiotowej obowiązku podatkowego. Zgodna z tą zasadą jest natomiast taka wykładnia przepisu, która wykluczy możliwość swobodnego wyboru podatnika przez organ administracji podatkowej.

4. Przy formułowaniu dyspozycji norm prawnych z użyciem spójnika „lub" ustawodawca może posługiwać się różnymi postaciami alternatyw. Można przy tym zaobserwować tendencję ustawodawcy do posługiwania się - ze względów stylistycznych - zamiennie słowami „lub" i „albo". Wykładany przepis art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. jest charakterystycznym tego przykładem („nieruchomości albo obiektów"). Szczególnie wyraźna jest tendencja do posługiwania się zamiennie słowami „lub" i „albo" w przepisie art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Samo użycie słowa „lub" a nie „albo" nie przesądza więc o tym, że ustawodawca użył tego słowa dla wyrażenia alternatywy rozłącznej. W szczególności ustawodawca może zbudować przepis w taki sposób, że dla zastosowania tego przepisu wystarczy stwierdzenie, że zachodzi sytuacja opisana w jednym z członów alternatyw (np. art. 130 § 1 k.p.k.: „protokół rozprawy spisuje aplikant lub pracownik sekretariatu"). W podanym przykładzie dla prawnej oceny protokołu rozprawy nie ma znaczenia, który z członów alternatywy został w konkretnym wypadku zastosowany.

Inna postać alternatywy używanej przez ustawodawcę, to taka, w której dyspozycja jest wprawdzie sformułowana alternatywnie, lecz dokonując konkretyzacji normy należy wybrać, któryś z członów alternatywy, przy czym wybór ten nie jest obojętny. Dla zastosowania tak zbudowanego przepisu trzeba sięgnąć do innych przepisów, a niekiedy także do norm i ocen pozaprawnych. Taką postać alternatywy widzą w wykładanym przepisie Prokurator Generalny i niektóre składy orzekające NSA, o czym wspomina w uzasadnieniu swego wniosku Wnioskodawca.

Można wskazać także trzecią postać alternatywy. Dyspozycję mogą spełnić dwa lub więcej podmiotów, jednak gdy jej nie spełniają organ stosujący prawo musi wskazać tylko jeden z nich, przy czym wskazanie to odbywa się już na płaszczyźnie generalno-abstrakcyjnej. Trzeba więc najpierw dokonać wykładni prawa w oderwaniu od konkretnego stanu faktycznego, po to aby można było prawidłowo rozumiany przepis zastosować w odniesieniu do stanu faktycznego. Tak określona alternatywa wykazuje cechy alternatywy rozłącznej, co w odniesieniu do wykładanego przepisu art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oznacza, że wówczas, gdy kto inny jest samoistnym posiadaczem a kto inny posiadaczem nieruchomości, obowiązek podatkowy ciąży tylko na jednym z tych podmiotów. Konstrukcja ta nie zaprzecza postulatowi racjonalności ustawodawcy. Ustawodawca zakłada bowiem, że w zdecydowanej większości sytuacji właściciel będzie zarazem posiadaczem samoistnym i wówczas przedstawiony przez Wnioskodawcę problem w ogóle nie wystąpi. Ze względów redakcyjnych ustawodawca nie posłużył się jednak opisem drugiej - rzadszej w praktyce - sytuacji, w której kto inny jest właścicielem, a kto inny posiadaczem samoistnym. Dla ustalenia znaczenia wykładanej normy prawnej w odniesieniu do takiej nietypowej sytuacji trzeba posłużyć się wykładnią celowościową i historyczną.

5. Wykładnia celowościowa wymaga przede wszystkim ustalenia istoty ekonomicznej podatku od nieruchomości. Podatek ten zaliczany jest do grupy podatków majątkowych. Normatywny sposób ujęcia przedmiotu podatku od nieruchomości pozwala zakwalifikować go do grupy podatków od posiadania majątku (por. H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe* (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Ossolineum 1985, s. 336). Charakter i zadania podatków od posiadania majątku są zróżnicowane w zależności od sposobu wykorzystywania majątku. Posiadacze majątku podlegającego opodatkowaniu podatkami majątkowymi, uzyskują bowiem szczególnego rodzaju dochody, a mianowicie dochody w naturze polegające na zaspokajaniu potrzeb bytowych, socjalnych czy gospodarczych na wyższym poziomie niż osoby nie posiadające majątku. Tym - wyodrębnionym w doktrynie - cechom podatków obciążających posiadanie majątku w pełni odpowiada podatek od nieruchomości, w którym ciężar podatku został zróżnicowany w zależności od charakteru majątku. Cecha ta ujawnia się najwyraźniej w konstrukcji stawek podatkowych. Art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje bowiem, że w wypadku wykorzystywania majątku do prowadzenia działalności gospodarczej stawki podatku są wyższe aniżeli w wypadkach wykorzystywania tegoż majątku do innych celów.

Korzyści z nieruchomości osiąga z reguły posiadacz samoistny, nawet jeżeli nie jest on właścicielem tej nieruchomości. W tej ostatniej sytuacji nie ma żadnych racjonalnych przesłanek, które byłyby do pogodzenia z powołanymi wyżej zasadami wynikającymi z art. 1 przepisów konstytucyjnych, dla obciążenia nie posiadającego właściciela podatkiem od nieruchomości. Jest natomiast racjonalne i słuszne, aby obowiązek podatkowy ciążył na posiadaczu samoistnym.

Jedynie ubocznie należy zauważyć, że za taką wykładnią przemawiają również względy praktyczne. O ile bowiem posiadanie samoistne jest stanem łatwym do ustalenia (domniemywa się, że ten kto rzeczą faktycznie włada, jest jej posiadaczem samoistnym) o tyle ustalenie właściciela wymaga nieraz skomplikowanego postępowania przed sądem powszechnym (np. stwierdzenie zasiedzenia, stwierdzenie nabycia spadku, rozgraniczenie), co z kolei musiałoby skutkować zawieszeniem postępowania w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości na stosunkowo długie okresy. Mogłoby to w praktyce uniemożliwić nieraz wymierzenie podatku od konkretnej nieruchomości ze szkodą dla dochodów podatkowych gminy.

6. Również wykładnia historyczna prowadzi do wniosku, że w podatku od nieruchomości podatnikiem jest osoba, która faktycznie włada gruntem. Zgodnie z art. 18 ust. 1 dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz.U. z 1947 r. Nr 40, poz. 198) obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciążył na posiadających nieruchomości osobach fizycznych, spadkach wakujących i osobach prawnych. Za osobę posiadającą nieruchomość uważana była osoba, która posiadała tytuł własności lub też która, nie posiadając tytułu własności, użytkowała nieruchomość jak właściciel, w przypadku zaś wieczystej dzierżawy osobą posiadającą był wieczysty dzierżawca (art. 18 ust. 2 dekretu). Jest przy tym znamienne, że w myśl art. 19 ust. 3 dekretu, w wypadku, gdy osoba trzecia wzniosła na cudzym gruncie budynek, ciążył na niej również obowiązek podatkowy dotyczący gruntu, na którym ten budynek został wzniesiony.

Podobna, choć już mniej klarowna, regulacja zawarta była w ustawie z dnia 26 lutego 1951 r. o podatkach terenowych (Dz.U. Nr 14, poz. 110), a w art. 4 ust. 3 tej ustawy ustawodawca, nadając duże znaczenie prawne faktycznemu władaniu nieruchomością, obciążył podatkiem od nieruchomości osobę, która wybudowała na cudzym gruncie budynek i to również w odniesieniu do tego gruntu.

Do faktycznego władania nieruchomością jako okoliczności warunkującej powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości nawiązuje ustawodawca w ustawie z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz.U. Nr 45, poz. 229). W szczególności art. 5 ust. 4 ustawy wyraźnie wskazuje, iż podatnikiem jest osoba wynajmująca i pobierająca z tego tytułu czynsz najmu.

Dopiero w bezpośrednio poprzedzającej ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. ustawie z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 12, poz. 50) art. 2 pkt 1, który nie odnosił się jednak do jednostek gospodarki uspołecznionej, został sformułowany w ten sposób, że wykładnia językowa nie pozwala na ustalenie na kim ciąży obowiązek podatkowy od nieruchomości. W przepisie tym wymieniony jest właściciel, samoistny posiadacz, użytkownik wieczysty nieruchomości lub użytkownik nieruchomości na podstawie ustanowionego na nich prawa użytkowania.

Do tych sformułowań nawiązuje wyraźnie wykładany przepis art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z tym że ustawodawca zrezygnował jednak z opodatkowania posiadacza zależnego, jakim był użytkownik (wiąże się to zapewne ze zmianą przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników, która spowodowała mniejszą częstotliwość występowania użytkowania jako podstawy prawnej władania gruntami przez osoby fizyczne).

Jeżeli wziąć pod uwagę, że przy formułowaniu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości w ustawach z 1975 r. i 1985 r. ustawodawca miał na uwadze daleko posunięte ograniczenia w gospodarowaniu gruntami wynikające z obowiązującego wówczas prawa, to, posługując się wykładnią historyczną, trzeba przede wszystkim mieć na względzie rozwiązania z pierwszych lat powojennych konstruowane przy założeniu, że podatek nieruchomości jest podatkiem komunalnym a osoba faktycznie władająca nieruchomością osiąga z tego tytułu dochody.

Założenia te stały się na powrót aktualne w odniesieniu do ustawy o podatkach i opłatach komunalnych.

Z powyższych rozważań wynika więc wyraźnie, że zarówno wykładnia systemowa dokonana z uwzględnieniem przepisów konstytucyjnych oraz innych przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., jak i wykładnia celowościowa oraz historyczna nakazuje przyjąć, że w sytuacji gdy samoistny posiadacz nieruchomości nie jest jej właścicielem, przewidziany w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. obowiązek podatkowy ciąży

na samoistnym posiadaczu. Organ podatkowy nie może zaś dokonywać wyboru podatnika wedle swego uznania.

Z tych przyczyn Trybunał Konstytucyjny ustalił wykładnię art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jak w sentencji.