



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 5 marca 2018 r.

Pozycja 10

POSTANOWIENIE

z dnia 28 lutego 2018 r.

Sygn. akt SK 28/17

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz – przewodniczący

Piotr Pszczółkowski

Małgorzata Pyziak-Szafnicka – sprawozdawca

Piotr Tuleja

Michał Warciński,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 28 lutego 2018 r., skargi konstytucyjnej Energa-Operator S.A. z siedzibą w Gdańsku o zbadanie zgodności:

art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 30 marca 2017 r. Energa-Operator S.A. w Gdańsku (dalej: spółka, skarżąca) wystąpiła o stwierdzenie, że art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.; dalej: u.p.o.l.) są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji z uwagi na to, że są „jednolicie i powszechnie odczytywane przez sądy administracyjne w ten sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest pomimo tego uznawany nie za budynek, lecz za budowlę – w oparciu o dodatkowe, niewskazane w UPOL kryteria (takie jak funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania obiektu) i na tej podstawie podlega opodat-

kowaniu podatkiem od nieruchomości (...) jako budowla”. Zdaniem spółki kwestionowane przepisy bezpodstawnie zawyżają zobowiązanie podatkowe i „w sposób nieuprawniony ograniczają chronione konstytucyjnie prawo własności środków pieniężnych poprzez obciążenie Spółki ciężarem podatku od nieruchomości w wysokości niewynikającej z przepisów prawa”. Jest to spowodowane, zdaniem skarżącej, zastosowaniem do obiektów wyczerpujących ustawową definicję budynku (stacji transformatorowych i rozdzielni prądu) zasad określania wysokości zobowiązania podatkowego właściwego dla budowli.

Stan faktyczny i prawny rozpoznawanej skargi konstytucyjnej był następujący: Burmistrz miasta Kwidzyna (dalej: burmistrz, organ), postanowieniem z 9 września 2014 r. wszczął postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości za rok 2010. W wyniku prowadzonego postępowania podatkowego, złożonych przez spółkę wyjaśnień, ustaleń dokonanych przez powołanego w postępowaniu rzeczoznawcę, burmistrz, decyzją z 6 lipca 2015 r. określił wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości za rok 2010 – wyższą od wcześniej ustalonej przez spółkę m.in. ze względu na odmienną od dokonanej przez spółkę kwalifikacji obiektów budowlanych.

W odwołaniu do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (SKO) pełnomocnik spółki zarzucił zaskarżonej decyzji naruszenie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1a, 1 b, 2, 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409; dalej: prawo budowlane) przez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że obiekt budowlany trwale związany z gruntem oraz posiadający fundamenty, ściany i dach może stanowić budowlę, podczas gdy prawidłowa wykładnia przepisów winna polegać na uznaniu, że taki obiekt stanowi budynek. Wskazał na uchybienie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego przez ich błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że stacje transformatorowe oraz rozdzielnie prądu stanowią całość techniczno-użytkową wraz z siecią i tym samym stanowią budowlę, podczas gdy prawidłowa wykładnia przepisów winna polegać na uznaniu, że transformatory oraz rozdzielnie prądu, które pozostają z siecią jedynie w związku funkcjonalnym, nie stanowią obiektu budowlanego w postaci budowli. Zarzucił decyzji również naruszenie art. 3 pkt 1 lit. a oraz art. 3 pkt 9 prawa budowlanego przez błędną ich wykładnię polegającą na przyjęciu, że transformatory oraz rozdzielnie prądu znajdujące się wewnątrz budynku stanowią odrębną budowlę, podczas gdy są one częścią budynku.

Odnosząc się do sposobu opodatkowania spornych stacji transformatorowych i rozdzielni prądu, spółka wskazała, że spełniają one wszystkie cechy budynku określone w definicji legalnej u.p.o.l. Dlatego nie sposób przyjąć, by wraz z wewnętrznymi instalacjami i urządzeniami stanowiły one, wyżej opodatkowaną, budowlę w rozumieniu u.p.o.l. Spółka stwierdziła również, że transformator nie jest urządzeniem budowlanym i nie jest budowlą wchodząca w skład budowli jako całości techniczno-użytkowej. Odnosząc się do zakwalifikowania rozdzielni prądu jako budowli wskazała, że jest to urządzenie wewnątrz budynku stacji, niezależne od konstrukcji budynku, stanowiące jego wyposażenie, i nie powinno odrębnie podlegać podatkowi od nieruchomości.

Decyzja burmistrza została utrzymana w mocy przez SKO, a odwołanie spółki do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego zostało oddalone.

2. Do chwili rozpoznania niniejszej skargi, do Trybunału nie wpłynęły stanowiska Sejmu i Prokuratora Generalnego.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału wynika, że uprawnienie do badania dopuszczalności skargi nie kończy się w fazie rozpoznania wstępnego, lecz jest aktualne przez cały czas jej rozpatrywania. Dopiero szczegółowa analiza okoliczności sprawy prowadzona na etapie jej merytorycznego rozpoznania pozwala ostatecznie ustalić, czy skarga spełnia wymogi wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 53 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: uotpTK). W skardze konstytucyjnej należy wskazać, które z określonych i gwarantowanych w Konstytucji wolności lub praw zostały naruszone, oraz określić sposób ich naruszenia. Naruszenie musi przy tym nastąpić na skutek tego, że przepis, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie dotyczące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność bądź prawo.

Odnosząc powyższe ogólne ustalenia do rozpoznawanej sprawy, TK stwierdził, że skarżąca nie dopełniła obowiązku uzasadnienia skargi w zakresie dotyczącym art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.; dalej: u.p.o.l.). Przepisy te stanowią, że „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (...) 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Brak uzasadnienia nie dziwi, gdyż sformułowane zarzuty w istocie nie dotyczą samego obowiązku podatkowego wynikającego z tych przepisów. Skarżąca nie kwestionuje bowiem objęcia podatkiem od nieruchomości budynków i budowli (zob. s. 17-18 uzasadnienia skargi), lecz kryteria zaliczenia konkretnego obiektu do jednej z tych kategorii. W związku z brakiem uzasadnienia zarzutów Trybunał, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK, postanowił umorzyc postępowanie w zakresie kontroli art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z tej samej przyczyny, tj. niedopuszczalności wydania wyroku, umorzeniu podlega postępowanie w zakresie badania zgodności kwestionowanych przepisów z powołanymi w *petitum* skargi art. 2, art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji, które nie mogą stanowić wzorców kontroli konstytucyjności w niniejszym postępowaniu. Art. 7 Konstytucji jest przepisem wyrażającym zasadę ustrojową, natomiast nie statuuje konstytucyjnych praw podmiotowych. Przepis ten nie może być więc wzorcem kontroli w postępowaniu skargowym, które – zgodnie z założeniem art. 79 ust. 1 Konstytucji – służy ochronie przysługujących skarżącemu konstytucyjnych praw lub wolności. Ten sam argument przemawia przeciwko dopuszczeniu art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli w postępowaniu skargowym. Trybunał zwraca jednak uwagę, że wynikający z art. 2 Konstytucji wymóg zachowania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, których naruszenie zarzuca skarżąca, w odniesieniu do prawa daninowego jest wyrażony przede wszystkim w art. 84 i art. 217 Konstytucji. W ocenie Trybunału, przepisy te stanowią dostateczną gwarancję określoności regulacji prawa podatkowego, gdyż wynika z nich nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Wreszcie, powołany przez skarżącą art. 32 ust. 1 Konstytucji, statuujący równość wobec prawa, mógłby stanowić wzorzec kontroli w powiązaniu z innym przepisem, wyrażającym konstytucyjną wolność lub prawo podmiotowe. W skardze zabrakło jednak zarówno powiązania zasady równości z konkretnym prawem lub wolnością, jak i samodzielnych argumentów za naruszeniem przez kwestionowane przepisy prawne zasady równości. Nie można więc uznać, że skarżąca spełniła w tym zakresie obowiązek uzasadnienia skargi.

W konsekwencji, postępowanie w zakresie badania zgodności z art. 2, art. 7 i art. 32 ust. 1 Konstytucji podlegało umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Jak wyżej wskazano, zawarte w uzasadnieniu rozpatrywanej skargi konstytucyjnej argumenty koncentrują się wokół kryteriów, na podstawie których organ podatkowy uznaje dany obiekt za „budynek” albo „budowlę” w rozumieniu – odpowiednio – art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. W skardze zostały przedstawione i uzasadnione zarzuty dotyczące uzależnienia wysokości podatku od niedookreślonych kryteriów kwalifikowania obiektów budowlanych jako budynek lub budowla w rozumieniu tych przepisów.

Skarżąca wskazała, że należące do niej obiekty spełniają cechy definicyjne budynku, ustalone w związku z przepisami prawa budowlanego, tj.: są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadają fundamenty oraz dach. Mimo spełnienia tych warunków, zostały zakwalifikowane przez organ podatkowy do kategorii budowli i w konsekwencji – objęte wyższą stawką podatkową. Zdecydowały o tym elementy funkcjonalne, m.in. przeznaczenie, wyposażenie, wykorzystanie obiektu, których to elementów ustawa w ogóle nie uwzględnia wśród cech decydujących o kwalifikacji obiektu do celów podatkowych. Zdaniem skarżącej, obiekt spełniający warunki uznania go za budynek zgodnie z definicjami legalnymi, nie może być jednocześnie budowlą; nie jest możliwe zaliczenie obiektu budowlanego jednocześnie do dwóch kategorii. W szczególności nie jest dopuszczalne, by obiekt mający wszystkie cechy definicyjne budynku – ze względu na funkcję, jaką spełnia – na potrzeby ustalenia wysokości podatku od nieruchomości został uznany za budowlę.

Trybunał uznał, że skarga czyni zadość wymaganiom formalnym w zakresie zarzutów skierowanych pod adresem art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. Niedookreślony charakter tych przepisów, jak zarzuca spółka, stwarza pole dla prawotwórczej roli organów podatkowych, a zatem narusza zasady poprawnej legislacji i wyłączności ustawy w prawie daninowym (art. 84 i art. 217 Konstytucji), a w konsekwencji prowadzi do nakładania na podatników obowiązku podatkowego przewyższającego wysokość podatku wynikającego z u.p.o.l. (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji).

3. Przystępując do rozpoznania zarzutów skargi w dopuszczalnym zakresie, Trybunał przypomniał, że kwestionowany w rozpatrywanej sprawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. był już przedmiotem jego kontroli (zob. wyroki z: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71 oraz 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2). Dla rozpoznania niniejszej skargi szczególne znaczenie ma drugi ze wskazanych wyroków, w którym Trybunał orzekł, że „Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Sentencja tego wyroku została opublikowana w Dzienniku Ustaw z 27 grudnia 2017 r. pod pozycją 2432.

W uzasadnieniu wyroku o sygn. SK 48/15 Trybunał, odwołując się do swoich wcześniejszych ustaleń zawartych w wyroku o sygn. P 33/09 wskazał, że – będąca przedmiotem również obecnie rozpoznawanej skargi – nieprzewidziana w u.p.o.l. rekwalfikacja różnego rodzaju obiektów budowlanych, spełniających kryteria bycia budynkiem (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) jako budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) prowadzi do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zawężającą wykładnię definicji budynku. Stwierdził również, że uznanie poprawności takiego zabiegu stanowiłoby nieakceptowalną na gruncie pol-

skiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej, a co więcej – pociągałoby za sobą funkcjonalną reinterpretację regulacji podatkowej na niekorzyść podatnika.

Zarówno sentencja wyroku o sygn. SK 48/15, jak i jego uzasadnienie (dostępne między innymi w Internetowym Portalu Orzeczeń TK) wskazują, że problem przedstawiony w skardze Energa-Operator S.A. z siedzibą w Gdańsku został już przez Trybunał rozstrzygnięty. W przywołanym orzeczeniu Trybunał uznał, podobnie jak skarżąca w rozpatrywanej obecnie sprawie, że niedopuszczalna jest rekwalfikacja obiektów będących budynkami i zaliczanie ich – na potrzeby obliczania podatku od nieruchomości – do kategorii budowli. W konsekwencji zarzuty konstytucyjne sformułowane przez skarżącą zostały rozpatrzone merytorycznie i uwzględnione.

4. Zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 3 uotpTK, Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli wydanie orzeczenia jest zbędne. Zbędność orzekania zachodzi wówczas, gdy zgodność z Konstytucją kwestionowanego aktu normatywnego była już w innej sprawie przedmiotem kontroli. Zastosowanie zasady *ne bis in idem* znajduje pełne uzasadnienie zarówno w wypadku wcześniejszego orzeczenia Trybunału o zgodności albo niezgodności badanej normy prawnej ze wskazanym wzorcem kontroli, jak i w wypadku, gdy Trybunał uznał wskazany wzorzec za nieadekwatny do jej badania, czyli w sytuacjach gdy przedmiot kontroli pozostaje nadal w systemie prawa (por. postanowienie TK z 23 lipca 2014 r., sygn. SK 6/14, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 88).

Zestawienie *petitum* skargi konstytucyjnej w obecnie rozpoznawanej sprawie (w zakresie, w jakim dopuszczalne było jej rozpoznanie) oraz wyroku o sygn. SK 48/15 wskazuje tożsamość przedmiotową obu spraw.

W tej sytuacji należało stwierdzić, że ponowne rozpatrzenie sprawy konstytucyjności zaskarżonej normy naruszałoby zasadę *ne bis in idem*. Uzasadniało to umorzenie postępowania w sprawie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 uotpTK ze względu na zbędność wydania wyroku.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.