



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 31 grudnia 2020 r.

Pozycja 73

POSTANOWIENIE z dnia 15 grudnia 2020 r. Sygn. akt S 3/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Zielenacki – przewodniczący
Krystyna Pawłowicz
Stanisław Piotrowicz
Piotr Pszczółkowski
Rafał Wojciechowski – sprawozdawca,

w związku z postanowieniem z 15 grudnia 2020 r. (sygn. SK 80/19),

p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) zasygnalizować Sejmowi i Senatowi oraz Ministrowi Finansów istnienie uchybień w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170), polegających na zawarciu w tym przepisie odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 15 grudnia 2020 r. (sygn. SK 80/19) umorzył postępowanie w sprawie zbadania zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170; dalej: u.p.o.l.) oraz w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r. poz. 1333; dalej: u.p.b.) w zakresie, w jakim „przepisy te umożliwiają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obiektów obudów górniczych, które nie są wymienione *expressis verbis* w ustawie Prawo budowlane – jako budowle”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Pomimo stwierdzenia niedopuszczalności wydania wyroku w tej sprawie i w konsekwencji umorzenia postępowania, Trybunał dostrzega uchybienia przepisu definiującego pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodni z art. 1a

ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą, w rozumieniu tej ustawy, jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Przepis ten budzi poważne wątpliwości co do jednoznaczności i precyzyjności określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, o czym świadczą chociażby bogate orzecznictwo sądów administracyjnych, a także bardzo liczne wypowiedzi w doktrynie prawa finansowego na jego temat. Zdaniem Trybunału, uchybieniem w prawie, uzasadniającym wydanie niniejszego postanowienia sygnalizacyjnego, jest zawarcie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów u.p.o.l. Trybunał zauważa, że określenie przedmiotu opodatkowania ma kluczowe znaczenie – w kontekście wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad: zaufania obywatela do państwa, bezpieczeństwa prawnego oraz określoności prawa – dla podatników. Już na podstawie samego brzmienia przepisów ustawy podatkowej powinni oni wiedzieć, bez większych wątpliwości, czy podlegają w danym stanie faktycznym opodatkowaniu, czy też nie. Tymczasem w wypadku budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest możliwe zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania wyłącznie na podstawie ustawy podatkowej, jaką jest u.p.o.l. Konieczne jest bowiem odwołanie się do przepisów prawa budowlanego, które również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie – dla celów podatkowych – czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie.

Również sam Trybunał kilkakrotnie podejmował, na skutek skarg konstytucyjnych i pytań prawnych, problem konstytucyjności przepisów definiujących pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co świadczy o wątpliwościach podatników i sądów dotyczących tego zagadnienia. Sprawy te kończyły się zarówno orzeczeniami merytorycznymi (zob. wyroki z: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2 wraz z wydanym do niego postanowieniem z 5 marca 2020 r., OTK ZU A/2020, poz. 20), jak również umorzeniem postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (zob. postanowienia TK z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51; 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU A/2018, poz. 12; 28 lutego 2018 r., sygn. SK 28/17, OTK ZU A/2018, poz. 10). Już w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, nie decydując się jednak wówczas na wydanie postanowienia sygnalizacyjnego, Trybunał wskazywał: „Prezentacja przez Trybunał Konstytucyjny rozbudowanych rozważań dotyczących aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.o.l. pozwala zwrócić ustawodawcy uwagę na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających wskazaną ustawę. Zaznaczyć należy przy tym, że eliminacja stwierdzonych wad może nastąpić – teoretycznie – na dwa sposoby: 1) przez nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w u.p.b. i odwołującym się do nich definicjom występującym w u.p.o.l. lub 2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l. Podkreślić jednak trzeba, iż jako optymalne jawi się drugie z tych rozwiązań, gdyż otwarte definicje wyrażen «budowla» i «urządzenie budowlane», sformułowane w u.p.b., akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być – ze względu na zakaz wykładni *per analogiam* na niekorzyść podatnika – stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego”. Mimo upływu prawie dziesięciu lat od wydania tego wyroku, ustawodawca nie dokonał postulowanych przez Trybunał zmian, co uzasadnia wydanie niniejszego postanowienia sygnalizacyjnego.

Stwierdziwszy istnienie uchybień w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, Trybunał postanowił skierować do Sejmu i Senatu oraz Ministra Finansów – w trybie art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) – sygnalizację o potrzebie podjęcia inicjatywy ustawodawczej zmierzającej do zmiany obowiązującej definicji legalnej budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zdaniem Trybunału, konieczne jest wprowadzenie w ustawie podatkowej (ustawie o podatkach i opłatach lokalnych) autonomicznej, pełnej definicji legalnej budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, bez odwołań do aktów prawnych spoza prawa podatkowego, wraz z enumeratywnym wyliczeniem budowli stanowiących przedmiot opodatkowania (na przykład w załączniku do u.p.o.l.). To ustawa podatkowa powinna regulować całość przedmiotu opodatkowania danym podatkiem, bez konieczności odwoływania się do aktów spoza prawa podatkowego. Z punktu widzenia konstytucyjnego nie można zaakceptować, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, definiując budowlę, odwołuje się do przepisów prawa budowlanego i nie określa samodzielnie, w ramach ustawy podatkowej, przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.