



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 31 grudnia 2020 r.

Pozycja 72

POSTANOWIENIE z dnia 15 grudnia 2020 r. Sygn. akt SK 80/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

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

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 15 grudnia 2020 r., skargi konstytucyjnej Spółki [...] S.A. z siedzibą w B. o zbadanie 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 2018 r. poz. 1445) oraz w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202) 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,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 23 kwietnia 2019 r. (data nadania), Spółka [...] S.A. z siedzibą w B. (dalej: skarżąca) wniosła o stwierdzenie niezgodności 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 2018 r. poz. 1445; 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 2018 r. poz. 1202; 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.

1.1. Skarga została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

Skarżąca jest spółką, której wyłącznym akcjonariuszem jest Skarb Państwa – Minister Energii.

Decyzją z 27 czerwca 2013 r. wójt gminy M. określił zobowiązanie skarżącej w podatku od nieruchomości za 2011 r. w kwocie 2 893 835 zł, w tym od znajdujących się w wyrobiskach górniczych obudów wyrobiska w kwocie 643 182 zł. Spółka wniosła odwołanie od powyższej decyzji. Decyzją z 4 listopada 2013 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w B. uchyliło decyzję organu pierwszej instancji, przekazując sprawę do ponownego rozpoznania. W kolejnej decyzji z 14 sierpnia 2014 r. wójt gminy M. określił zobowiązanie skarżącej w podatku od nieruchomości za 2011 r. w kwocie 2 440 468 zł, w tym od znajdujących się w wyrobiskach górniczych obudów wyrobiska w kwocie 144 000 zł. Od decyzji tej skarżąca złożyła odwołanie. W jego wyniku 2 marca 2015 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w B. wydało decyzję (nr [...]), w której utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. (dalej: WSA w G.). Zakwestionowała w niej objęcie zakresem definicji „budowla” oraz zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości obudów górniczych, wskazując, że nie są one wprost wymienione i określone jako budowla, co warunkuje opodatkowanie obiektu podatkiem od nieruchomości.

WSA w G. oddalił skargę wyrokiem z 7 grudnia 2015 r. (sygn. akt [...]) uznając, że obudowy górnicze są „konstrukcjami oporowymi” w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. (ówcześnie: Dz. U. z 2013 r. poz. 1409, ze zm.) i jako budowle wymienione w ustawie są również budowlami opodatkowanymi w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (ówcześnie: Dz. U. z 2014 r. poz. 849, ze zm.) i z tego powodu podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od powyższego wyroku, którą Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 22 listopada 2018 r. (sygn. akt [...]) oddalił.

Jednocześnie 5 grudnia 2014 r. prezydent miasta Knurów określił zobowiązanie skarżącej w podatku od nieruchomości za 2009 r. w kwocie 13 611 222 zł, w tym od znajdujących się w wyrobiskach górniczych obudów górniczych w kwocie 5 076 437 zł, kwalifikując je jako tunele w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b.

Skarżąca odwołała się od powyższej decyzji do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K., które decyzją z 11 marca 2015 r. (nr [...]) utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Skarżąca zaskarżyła powyższą decyzję do WSA w G., który wyrokiem z 25 stycznia 2016 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę. W uzasadnieniu wskazano, inaczej niż zrobiły to organy administracji, że obudowy górnicze są konstrukcjami oporowymi w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., a zatem jako wymienione w tej ustawie budowle są również budowlami opodatkowanymi w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i z tego powodu podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od powyższego wyroku, którą Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 22 listopada 2018 r. (sygn. akt [...]) oddalił.

1.2. Zdaniem skarżącej, kwestionowana regulacja w wykładni przyjętej przez organy narusza prawo własności oraz prawo do jej ochrony przed ingerencjami i ograniczeniami sprzecznymi z zasadą szczególnej określoności normy prawa daninowego. Skarżąca wywiodła, że kwestionowane przez nią przepisy w ich interpretacji przyjętej powszechnie w praktyce orzeczniczej pozostawiają organom stosowania prawa zbyt dużą swobodę interpretacyjną. Skarżąca wskazała na istnienie utrwalonego orzecznictwa sądów administracyjnych, uznających obudowy górnicze za konstrukcje oporowe, co tym samym pozwala na ich opodatkowa-

nie podatkiem od nieruchomości, z uwagi na wymienienie konstrukcji oporowych jako jednego z przykładu budowli. W ocenie skarżącej, taka ogólnie przyjęta wykładnia przepisów prowadzi do naruszenia jej prawa własności poprzez opodatkowanie obiektu, który nie jest wprost wymieniony w przepisach. Skarżąca podniosła przy tym, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. o sygn. P 33/09 odnosił się do kwestii opodatkowania budowli wskazując, że dla celów podatkowych do tej kategorii mogą być zaliczone jedynie budowle wymienione wprost w art. 3 pkt 3 u.p.b. W ocenie skarżącej, przedstawiona interpretacja narusza art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji wynika, zdaniem z skarżącej, z tego, że ustawa nakładająca ciężar daniny publicznej na własność podatnika powinna być odpowiednio jednoznaczna i precyzyjna co do określenia przedmiotu opodatkowania (art. 217 i art. 84 Konstytucji), zgodna z zasadami przyzwoitej legislacji, ma dawać adresatom normy bezpieczeństwo prawne i możliwość planowania swoich zachowań i oceny swojej sytuacji materialnej, a tym samym budzić zaufanie do państwa i stanowionej przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

2. Marszałek Sejmu, w piśmie z 23 stycznia 2020 r., wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W ocenie Marszałka Sejmu istota zarzutów skarżącej sprowadza się do naruszenia zasady szczegółowej określoności przepisów prawa podatkowego, przez co kwestionowana regulacja miałaby umożliwiać opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obudowy górniczej, mimo że taki rodzaj obiektu budowlanego nie został wymieniony wprost w art. 3 pkt 3 u.p.b. Z treści skargi nie wynika natomiast, aby skarżąca kwestionowała obowiązek podatkowy wynikający z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., odnoszący się do objęcia nim budowli. Ze względu na to, że skarżąca nie sformułowała stosownego uzasadnienia zarzutu skargi wobec art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, w zakresie kontroli konstytucyjności tego przepisu u.p.o.l.

W odniesieniu do badania konstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b. Marszałek Sejmu wskazał, że skarżąca w istocie formułuje zarzut niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji i wyprowadzanej z niej zasady określoności prawa, bez umotywowanego odwołania się do konstytucyjnych regulacji wolności i praw człowieka i obywatela, co jest wymogiem art. 79 ust. 1 Konstytucji. Natomiast utożsamianie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznaniem w ten sposób uszczerbkiem jest zdaniem Marszałka Sejmu niedopuszczalne. Z tych powodów również w przypadku art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b. Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania, zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu podniósł ponadto, że skarżąca występuje w rzeczywistości przeciwko niekonstytucyjności praktyki orzeczniczej. W opinii Marszałka Sejmu skarżąca zakwestionowała nie tyle samą definicję budowli zawartą we wskazanej przez nią regulacji, ile jej interpretację i sposób zastosowania w postępowaniu indywidualnym, prowadzonym w jej sprawie. Analiza uzasadnienia skargi prowadzi do wniosku, że jej celem nie jest konstytucyjnoprawna ocena i ewentualne wyeliminowanie z porządku prawnego przepisu naruszającego wolność lub prawo chronione przez ustawę zasadniczą, lecz chodzi o uzyskanie przez skarżącą korzystnej dla niej wykładni kwestionowanej regulacji, to jest art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b. Taki cel skargi jest jednak nieakceptowany z perspektywy art. 79 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny, w piśmie z 1 czerwca 2020 r., zajął stanowisko, zgodnie z którym postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego w sprawie nie został spełniony ustawowy wymóg dotyczący uzasadnienia zarzutów niezgodności z Konstytucją art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Istota podniesionego w niniejszej sprawie zarzutu sprowadza się do naruszenia zasady szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, co umożliwiać ma zakwalifikowanie obudów górniczych jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., pomimo iż nie są one wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b., a w konsekwencji opodatkowanie tychże obudów podatkiem od nieruchomości. Skarżąca nie przytacza natomiast argumentów uzasadniających tezę o niekonstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazującego budowle i ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Skarżąca nie kwestionuje bowiem konstytucyjności regulacji umożliwiającej objęcie podatkiem od nieruchomości budowli (tj. obowiązku podatkowego wynikającego z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), lecz wskazuje na niedookreśloność przepisów definiujących pojęcie budowli, umożliwiających zaliczenie do nich obudów górniczych. Z uwagi na brak uzasadnienia podniesionych w skardze konstytucyjnej zarzutów w zakresie dotyczącym niekonstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania w tej części na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Prokurator Generalny podniósł ponadto, że z treści skargi konstytucyjnej wynika, że oparta ona została w istocie na zarzutach naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa podatkowego, wywodzonych z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji, bez umotywowanego odwołania się do art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, statuujących konstytucyjne prawa podmiotowe. W odniesieniu do zarzutów dotyczących niezgodności z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w skardze konstytucyjnej nie spełniono więc wymogu wskazania sposobu jego naruszenia przez przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b. ani nie uzasadniono tych zarzutów. Powoduje to, zdaniem Prokuratora Generalnego, konieczność umorzenia postępowania w niniejszej sprawie w tym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Prokurator Generalny zwrócił również uwagę, że w rozpatrywanej sprawie może budzić wątpliwości, czy skarga konstytucyjna spełnia konstytucyjne przesłanki jej dopuszczalności, to jest czy nie jest skargą na stosowanie prawa albo nie zmierza do dokonania przez Trybunał Konstytucyjny powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa. Jego zdaniem skarżąca zakwestionowała nie tyle definicję budowli, wynikającą z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b., ile jej interpretację i sposób zastosowania w indywidualnych sprawach, w związku z którymi skarżąca skierowała skargę. Powołana zaś w tym zakresie argumentacja w znacznej części nosi cechy polemiki z ustaleniami poczynionymi przez Naczelny Sąd Administracyjny, które były podstawą wydanych w tychże sprawach rozstrzygnięć. Wniesiona w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna jest więc, w opinii Prokuratora Generalnego, skargą na stosowanie prawa.

4. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 29 listopada 2019 r. poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli.

Przedmiotem kontroli w niniejszym postępowaniu jest definicja pojęcia budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, rekonstruowana przez skarżącą z 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.). Pierwszy z tych przepisów określa przedmiot podatku od nieruchomości. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Drugi z przepisów zawiera definicję legalną budowli, wskazując, że budowlą, w rozumieniu u.p.o.l., 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. Definicja legalna budowli w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zawiera odwołanie do przepisów prawa budowlanego, które to definiuje budowlę w art. 3 pkt 3 u.p.b., stanowiącym trzeci z zaskarżonych przepisów. Zgodnie z tym przepisem przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Obowiązujące brzmienie zaskarżonych przepisów u.p.o.l. zostało nadane ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r. Na jej mocy dodano w u.p.o.l. art. 1a ust. 1 oraz zmieniono treść art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Natomiast od wejścia w życie u.p.b. jej art. 3 pkt 3 podlegał wielokrotnym nowelizacjom, modyfikującym wymieniony w tym przepisie katalog budowli. Przy tym zmiany te nie dotyczyły konstrukcji oporowych jako egzemplifikacji budowli. Zmiany stanu prawnego nie mają w konsekwencji znaczenia dla przedmiotu rozpatrywanej sprawy.

Określając przedmiot kontroli w niniejszej sprawie Trybunał zauważa, że skarżąca nie kwestionuje samego obowiązku podatkowego wynikającego z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wskazuje wręcz: „skarżąca nie podważa zatem co do zasady możliwości opodatkowania jej majątku nieruchomego podatkiem od nieruchomości, jednak wywodzi w tej skardze konstytucyjnej, że kwestionowane przepisy UPOL w związku z PrBud w ich interpretacji przyjętej powszechnie w praktyce orzeczniczej pozostawiają zbyt duży luz interpretacyjny organom podatkowym oraz sądom a tym samym stawiają podatników w zbyt dużej niepewności co do zakresu ingerencji w ich prawo własności” (skarga, s. 3). Wywód skarżącej koncentruje się na wykazaniu, że obudowy górnicze nie stanowią, wbrew stanowiskom prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych, konstrukcji oporowych, wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako przykład budowli, a w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., również budowli

na gruncie u.p.o.l. Przedmiotem zaskarżenia są zatem w rzeczywistości art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b., które wspólnie pozwalają na rekonstrukcję definicji pojęcia budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z tego powodu postępowanie w zakresie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który określa przedmiot podatku od nieruchomości, należy umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Wzorzec kontroli.

Podstawowym wzorcem kontroli wskazanym przez skarżącą jest art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, a własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Związkowo skarżąca wskazała również na art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z tych przepisów statuuje podstawową dla ustroju Rzeczypospolitej zasadę demokratycznego państwa prawnego. Drugi przewiduje obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Trzeci wskazuje, że obowiązek podatkowy może wynikać wyłącznie z ustawy oraz określa elementy konstrukcji prawnej podatku.

Trybunał podkreśla, że podstawą skargi konstytucyjnej, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, może być wyłącznie naruszenie konstytucyjnej wolności lub prawa skarżącego. Z tego powodu podstawowe znaczenie w niniejszej sprawie miało zbadanie, czy zaskarżone przepisy u.p.o.l. i u.p.b. naruszają prawo do własności skarżącej. Konieczne było zatem przede wszystkim rozważenie, czy skarżąca w sposób wystarczający udowodniła naruszenie jej prawa do własności.

Trybunał, mimo podzielenia pewnych wątpliwości podniesionych przez Marszałka Sejmu i Prokuratora Generalnego, dotyczących braku wystarczającego uzasadnienia przez skarżącą naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, uznaje, że w tym zakresie nie ma podstaw do umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Co prawda Trybunał zauważa, że argumentacja skarżącej koncentruje się nie na naruszeniu art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, ale w istocie na naruszeniu art. 217 oraz związkowo art. 2 i art. 84 Konstytucji (por. skarga, s. 21), jednak nałożenie podatku w sytuacji braku ustawowych podstaw – a więc jeżeli przez akty stosowania prawa opodatkowaniem zostaje objęty przedmiot niewchodzący w zakres przedmiotu opodatkowania danym podatkiem – samo w sobie jest naruszeniem art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Nałożony w takiej sytuacji ciężar publiczny nie ma bowiem podstawy prawnej, w istocie nie jest podatkiem, i tym samym w sposób niedopuszczalny ogranicza prawo do własności. Warto również dodać, że Trybunał przyjmował już w swoim orzecznictwie art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji jako samodzielne wzorce kontroli w przypadku skargi konstytucyjnej, o ile jednak skarżący uargumentował, dlaczego zaskarżone przepisy – z powodu ich niejasności oraz braku określoności normatywnej – doprowadziły do naruszenia norm przewidujących konstytucyjne prawa i wolności (por. wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Z kolei w wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80, wskazał wręcz, że art. 84 i art. 217 Konstytucji są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjonowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej.

3. Ocena dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

3.1. Na wstępie Trybunał przypomina, że sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną na każdym etapie postępowania bada, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania. Merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności. Nadanie skardze konstytucyjnej dalszego biegu na etapie kontroli wstępnej nie wiąże składu orzekającego merytorycznie, nie oznacza bowiem konwalidacji jej wad formalnych. Zatem – jeśli występują co do tego wątpliwości – należy w pierwszej kolejności zweryfikować, czy nie zachodzą przeszkody formalne uniemożliwiające merytoryczne rozpoznanie sprawy (por. zamiast wielu wyrok z 30 września 2014 r., sygn. SK 22/13, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 96 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo).

3.2. Oceniając dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności zauważa, że przepisy definiujące pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości były już przedmiotem rozstrzygnięć Trybunału. Z tego powodu konieczne jest zbadanie, czy nie doszło do aktualizacji ujemnych przesłanek procesowych uniemożliwiających merytoryczne rozpoznanie sprawy – zakazu ponownego orzekania w sprawie prawomocnie osądzonej w postaci *res iudicata* albo *ne bis in idem*.

W wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71, Trybunał orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Natomiast w wyroku z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2, Trybunał orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., 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.

Niedopuszczalność wydania orzeczenia ze względu na zasadę *res iudicata* występuje w sytuacjach, w których zaskarżony przepis był już wcześniej przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału oraz gdy postępowanie zostało zainicjowane przez ten sam podmiot. Konieczne jest więc występowanie tożsamości zarówno przedmiotowej, jak i podmiotowej zgłoszonej sprawy. W przypadku wystąpienia jedynie tożsamości przedmiotowej sprawy, aktualizuje się z kolei zasada *ne bis in idem* (por. postanowienie z 21 grudnia 1999 r., sygn. K 29/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 172). Mimo pewnych niejednolitości występujących w orzecznictwie Trybunału (por. np. postanowienie z 14 stycznia 1998 r., sygn. K 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5 oraz postanowienie z 26 października 2004 r., sygn. U 5/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 102), co do zasady przyjmuje się, że w razie stwierdzenia występowania negatywnej przesłanki wydania orzeczenia w postaci *res iudicata* Trybunał wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (w obowiązującym stanie prawnym na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK), natomiast wystąpienie negatywnej przesłanki procesowej w postaci *ne bis in idem* skutkuje umorzeniem postępowania ze względu na zbędność orzekania (w obowiązującym stanie prawnym na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

W rozpatrywanej sprawie, odnosząc jej zakres podmiotowy i przedmiotowy do spraw zakończonych wskazanymi wyżej wyrokami: z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 oraz z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, Trybunał stwierdza, że nie zachodzi tożsamość podmio-

towa spraw (każda ze spraw była inicjowana przez różne podmioty). Nie zachodzi również tożsamość przedmiotowa tych spraw. Mimo pewnych podobieństw określenia przedmiotu kontroli i wzorców kontroli, inny jest zakres kontroli. Sprawa zakończona wyrokiem z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, odnosiła się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, natomiast wyrok z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, dotyczył rozgraniczenia pojęć budynku i budowli. Na tej podstawie Trybunał uznaje, że nie ma podstaw do umorzenia niniejszego postępowania ze względu na niedopuszczalność orzekania w związku z zasadą *res iudicata* ani zbędność orzekania ze względu na zasadę *ne bis in idem*.

Dla porządku należy także wskazać na postanowienia z: 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 oraz 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU A/2018, poz. 12. W sprawach tych skarżący również podnosili zarzut niekonstytucyjności przepisów definiujących pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ze względu na brak dostatecznej określoności przepisów prawa daninowego. Trybunał nie rozstrzygnął jednak merytorycznie tych spraw i umorzył postępowania. W konsekwencji przywołane orzeczenia w żadnej mierze nie stanowią przeszkody w rozpoznaniu skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

3.3. Kolejną kwestią, która wymaga wyjaśnienia w ramach oceny dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej, jest legitymacja skargowa skarżącej, która jest spółką akcyjną, której wyłącznym akcjonariuszem jest Skarb Państwa. Trybunał przypomina, że art. 79 ust. 1 Konstytucji, określając zakres podmiotowy skargi, posługuje się terminem „każdy”, a nie na przykład terminami: „człowiek”, „obywatel” czy też „osoba fizyczna”. Jak słusznie podnosi się w doktrynie prawa konstytucyjnego pojęcie „każdy” obejmuje nie tylko osoby fizyczne, ale też osoby prawne prawa cywilnego lub prawa publicznego, jeśli tylko mogą być podmiotami określonych praw czy wolności, o których mowa w Konstytucji (por. L. Garlicki, *Trybunał Konstytucyjny w projekcie Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego*, „Państwo i Prawo” nr 2/1996, s. 13). W postanowieniu pełnego składu z 18 grudnia 2013 r., sygn. Ts 13/12, OTK ZU nr II/B/2014, poz. 833, Trybunał stwierdził, że publiczne podmioty gospodarcze nie mogą być traktowane jako beneficjenci praw i wolności konstytucyjnych, w konsekwencji nie mają legitymacji czynnej do wniesienia skargi konstytucyjnej, gdy: po pierwsze, działają jako podmioty posiadające atrybuty władzy państwowej oraz – po drugie – kwestionowany akt dotyczy ich właśnie ze względu na ich charakter, jako podmiotów podporządkowanych organizacyjnie właścicielowi, którym jest państwo. Publiczne podmioty gospodarcze mogą korzystać z praw konstytucyjnych i związanych z nimi środków ochrony jedynie wówczas, gdy znajdują się w takiej samej sytuacji jak osoby fizyczne i inne osoby prawne, a kwestionowany przez nie akt prawny dotyczy ich na identycznych zasadach, na jakich mógłby dotyczyć tych właśnie podmiotów. W tych sytuacjach, ponieważ publiczne podmioty gospodarcze pozostają w takim samym stosunku podległości względem określonego organu władzy publicznej, jak ma to miejsce w wypadku innych („niepublicznych”) osób prawnych, mogą mieć one legitymację czynną do wniesienia skargi konstytucyjnej. Ta potencjalna możliwość bycia podmiotem konstytucyjnych wolności lub praw i – co za tym idzie – inicjatorem kontroli konstytucyjnej w trybie skargowym, każdorazowo podlega weryfikacji Trybunału, który dokonuje oceny, czy konkretny podmiot jest beneficjentem prawa, którego naruszenie zarzuca.

W rozpatrywanej sprawie skarżąca, jako podatnik podatku od nieruchomości, znajduje się w takiej samej sytuacji jak osoby fizyczne i inne osoby prawne będące podatnikami tego podatku, a kwestionowany przez nią akt prawny – ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – dotyczy jej na identycznych zasadach, na jakich dotyczy podmiotów prywatnych. Skarżąca,

jako publiczny podmiot gospodarczy, może być również beneficjentem prawa do własności. Z tego powodu Trybunał uznaje, że skarżącej, jako publicznemu podmiotowi gospodarczemu, przysługuje legitymacja czynna do wniesienia skargi konstytucyjnej.

3.4. W ramach oceny dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi Trybunał musiał zbadać również, czy w przedmiotowej sprawie skarga konstytucyjna, która zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji jest składana w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, nie jest w istocie skargą, w której skarżąca kwestionuje nie konstytucyjność określonych przepisów u.p.o.l. oraz u.p.b., lecz sposób ich rozumienia, zastosowany przez Naczelny Sąd Administracyjny jako podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w jej sprawie. Trybunał przypomina, że ocena wykładni i stosowania prawa przez sądy nie leży w jego kompetencji i nie może stanowić przedmiotu postępowania przed Trybunałem. Trybunał wielokrotnie wypowiadał się w swoim orzecznictwie na temat niedopuszczalności skargi konstytucyjnej jako skargi na stosowanie prawa, a nie na przepis. Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego są zatem akty nie stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach skarżących, ale akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. W wyroku z 17 listopada 2009 r., sygn. SK 64/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 148, Trybunał podkreślił, że skarga konstytucyjna nie może być skargą na stosowanie prawa. Jej celem nie jest ocena prawidłowości ustaleń sądów (np. związanych ze stanem faktycznym) ani kontrola sposobu wykładni obowiązujących przepisów przez organy orzekające w indywidualnych sprawach. Natomiast w postanowieniu z 7 maja 2013 r., sygn. SK 31/12, OTK ZU nr 4/A/2013, poz. 46, wskazał, że do jego kognicji nie należy rozpatrywanie zarzutów dotyczących wykładni dokonanej przez sąd, ani zarzutów błędnej subsumcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku, czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu.

W rozpatrywanej sprawie przedstawione przez skarżącą argumenty koncentrują się: po pierwsze, na omówieniu wykładni dokonanej przez Naczelny Sąd Administracyjny w sprawach dotyczących skarżącej, stanowiących jednocześnie egzemplifikację jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, uznającej obudowy górnicze za konstrukcje oporowe, co tym samym pozwala na ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości (skarga, s. 8-10, 13-14), a po drugie, na wykazaniu, że możliwy jest również alternatywny, korzystny dla skarżącej, rezultat wykładni zaskarżonych przepisów, efektem którego będzie nieobjęcie obudów górniczych podatkiem od nieruchomości (skarga, s. 19-30). Zdaniem skarżącej, w przypadku istnienia dwóch możliwych rezultatów wykładni – z których jeden jest korzystny, a drugi nie dla podatnika – zasada *in dubio pro tributario* zobowiązuje organ stosujący prawo do wyboru wyniku wykładni korzystnego dla podatnika i w tym też skarżąca upatruje podstaw niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji (skarga, s. 20). Jak wskazuje skarżąca wprost: „wykazanie, że istnieje prawidłowa, alternatywna, językowa lub językowo-systemowa wykładnia przepisu (użytego pojęcia «konstrukcja oporowa») w stosunku do wykładni niekorzystnej dla podatnika, dokonanej przez NSA – jest dowodem, że ta ostatnia narusza zasadę *in dubio pro tributario* i jako taka jest sprzeczna za powołanymi wzorcami konstytucyjnymi (w pierwszej kolejności z art. 217, a związkowo także z art. 84 i 2 Konstytucji)” (skarga, s. 21).

Argumentacja ta prowadzi Trybunał do wniosku, że skarżąca kwestionuje w istocie nie brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b., ale interpretację tych przepisów dokonywaną przez sądy administracyjne. Skarżąca sama przyznaje to zresztą w posumowaniu uzasadnienia, wskazując że podstawą skargi jest „wadliwość wykładni przyjętej przez NSA, a tym samym niezgodność ustalonej przez nią treści art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ – ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi” (skarga, s. 33). Jak wskazano wyżej Trybunał w swoim dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, że nie ma kompetencji do badania aktów stosowania prawa lub dokonania powszechnie obo-

wiążącej wykładni przepisów prawa. Skarga konstytucyjna jest „zawsze «skargą na przepis», a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli to prowadzioby do niekonstytucyjnego skutku. Kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego” (postanowienie z 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131). Z tego powodu postępowanie, w zakresie badania zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4. Postanowienie sygnalizacyjne.

Pomimo umorzenia niniejszego postępowania, Trybunał postanowił, na podstawie art. 35 ust. 1 u.o.t.p.TK, 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 u.p.o.l., 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 u.p.o.l.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.