



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 17 lutego 2021 r.

Pozycja 33

## POSTANOWIENIE

z dnia 1 grudnia 2020 r.

Sygn. akt Ts 90/19

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Justyn Piskorski,

po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej Państwowego Gospodarstwa Leśnego [...] o zbadanie zgodności:

art. 1 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1821, ze zm.) w związku z art. 2 ust. 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 i 7 oraz ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445, ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r., rozumianych w ten sposób, że „grunty stanowiące lasy, pozostające w zarządzie jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne przedsiębiorstwa energetycznego oraz na których posadowione są elementy infrastruktury przesyłowej przedsiębiorstwa energetycznego, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność leśna, a tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a nie podatkiem leśnym – przy czym takiej kwalifikacji nie zmienia możliwość prowadzenia na tych gruntach działalności leśnej”, z:

- a) art. 64 ust. 1 i 2 i art. 32 w związku z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- b) art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji,
- c) art. 64 ust. 2 w związku z art. 84 i art. 217 w związku z art. 32 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

**nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.**

## UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 10 czerwca 2019 r. (data nadania), Państwowe Gospodarstwo Leśne [...] (dalej: skarżące Nadleśnictwo), reprezentowane przez radcę prawnego ustanowionego pełnomocnikiem z wyboru, wystąpiło z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

1.1. Decyzją z 21 kwietnia 2017 r. (znak: [...]) Wójt Gminy G. określił wobec skarżącego Nadleśnictwa wysokość zobowiązania podatkowego od nieruchomości na rok 2015 w kwocie 129 777 zł.

1.2. Powyższe rozstrzygnięcie zostało podtrzymane przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w G. (dalej też: organ odwoławczy) decyzją z 26 września 2017 r. (sygn. akt [...]).

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy wskazał, że Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe jest zarządcą nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa położonych na terenie G. Na części nieruchomości stanowiących użytki rolne i leśne posadowiono słupy przesyłowe wraz z siecią energetyczną stanowiące własność Energa Operator S.A. i Polskich Sieci Energetycznych S.A., operatorów prowadzących działalność gospodarczą w zakresie m.in. dystrybucji energii elektrycznej. Na gruntach ustanowiono w części służebności przesyłu. Służebności te zajmują obszar o powierzchni 13,3678 ha. Wielkość obszaru, a także treść służebności, ujawniona została w księgach wieczystych obciążonych nieruchomości. Służebność ta każdorazowo polega na m.in.: ograniczeniu korzystania przez właściciela z części nieruchomości poprzez obowiązek znoszenia istnienia obiektów posadowionych na nieruchomościach obciążonych; umożliwieniu korzystania z nieruchomości przez uprawnionego w zakresie niezbędnym do konserwacji, remontów i modernizacji, usuwania awarii oraz przebudowy urządzeń elektroenergetycznych; umożliwieniu wycinki drzew lub krzewów w zakresie niezbędnym dla utrzymania i konserwacji urządzeń i instalacji elektroenergetycznych.

Organ odwoławczy – opierając się na orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego – uznał, że grunty leśne znajdujące się w pasie pod liniami energetycznymi zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo energetyczne, mające prawo do korzystania z nich. W tym stanie rzeczy przeznaczenie tych nieruchomości i ich „zajęcie” w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.; dalej: u.p.o.l.), wyznaczają przepisy prawa energetycznego oraz ustanowiona służebność. Z tego powodu gruntów tych nie można uznać za grunty zajęte na prowadzenie działalności leśnej.

1.3. Skarga na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w G. została oddalona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. w wyroku z 10 stycznia 2018 r. (sygn. akt [...]).

Sąd ten zauważył, że zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 374, ze zm.; dalej u.p.l.), opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Stosownie zaś do art. 2 ust. 2 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Za działalność leśną w rozumieniu u.p.l. uważa się działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie zarządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym (art. 1 ust. 3 u.p.l.). Tożsamej treści definicję „działalności leśnej” zawiera również art. 1a ust. 1 pkt 7 u.p.o.l. Las zaś został zdefiniowany w art. 1 ust. 2 u.p.l. jako grunt sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków jako lasy (oznaczone symbolem „Ls”). Ponadto w art. 1a ust. 3 pkt 2 u.p.o.l. wskazano, że pod pojęciem lasu należy rozumieć grunty tak sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków.

W ocenie Sądu podstawowym, choć nie jedynym kryterium decydującym o zaliczeniu gruntu do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, rolnym czy też leśnym jest jego klasyfikacja w ewidencji gruntów i budynków. Sklasyfikowanie gruntu w tym rejestrze ma bowiem podstawowe znaczenie w kontekście prawidłowego wymiaru podatku, co wynika z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287). Zgodnie z tym przepisem podstawę m.in. wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Kolejnym kryterium jest okoliczność, czy grunt został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy – co do zasady – powinny zostać opodatkowane podatkiem leśnym. Jeśli jednak grunty te zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej to wówczas podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Sąd – odwołując się do orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego – uznał, że sporne grunty zarządzane przez Nadleśnictwo Wejherowo, oznaczone w ewidencji gruntów i budynków jako „grunty leśne” oraz usytuowane pod napowietrznymi liniami energetycznymi, są gruntami zajętymi na prowadzenie zarobkowej działalności usługowej, wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły, budowie i utrzymaniu słupów oraz linii elektroenergetycznych oraz przesyłaniu energii elektrycznej, tj. działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorstwa energetyczne. Wymienione czynności i obowiązki operatorów linii przesyłowych związane są z regulacjami zawartymi w ustawie z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625 ze zm.; dalej: p.e.). Wskazano w nich, że przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się przesyłaniem energii ma obowiązek utrzymywania zdolności urządzeń, instalacji i sieci do realizacji zaopatrzenia w energię w sposób ciągły i niezawodny, przy zachowaniu obowiązujących wymagań jakościowych (art. 4 ust. 1 p.e.). Obowiązki te mają charakter publicznoprawny, a ich prawidłowe wypełnianie umożliwia sprawne funkcjonowanie całej gospodarki. Karze pieniężnej podlega natomiast ten, kto nie utrzymuje urządzeń, obiektów, instalacji i sieci w należyтым stanie technicznym (art. 56 ust. 1 pkt 10 p.e.)

W tym kontekście Sąd uznał, że sporne grunty pod liniami napowietrznymi zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo energetyczne, które prowadzi działalność w zakresie przesyłu energii elektrycznej. Celem wykonywania wskazanej działalności podmiot ten wykorzystuje w sposób trwały, dla potrzeb tej działalności, pasy techniczne pod napowietrznymi liniami energetycznymi. Zostały one wytyczone w związku z przebiegającą przez las linią energetyczną i są niezbędne do prowadzenia przesyłu energii. Przedsiębiorstwo energetyczne jest ponadto zobowiązane do utrzymywania wskazanych gruntów w sposób umożliwiający bezpieczne i bezawaryjne funkcjonowanie linii napowietrznej pod rygorem nałożenia kary pieniężnej przy uwzględnieniu szeregu przepisów prawa regulujących m.in. kwestie bezpieczeństwa, funkcjonowania i posadowienia linii energetycznych. Grunty te podlegały – tym samym – opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

1.4. Skarga kasacyjna od powyższego orzeczenia została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 lutego 2019 r. (sygn. akt [...]).

2. Zdaniem skarżącego nadleśnictwa interpretacja art. 1 ust. 1, 2 i 3 u.p.l. w związku z art. 2 ust. 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 i 7 oraz ust. 3 pkt 2 u.p.o.l., zgodnie z którą „grunty stanowiące lasy, pozostające w zarządzie jednostek organizacyjnych Lasów Państwowych, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne przedsiębiorstwa energetycznego oraz na których posadowione są elementy infrastruktury przesyłowej przedsiębiorstwa energetycznego, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność le-

śna, a tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a nie podatkiem leśnym – przy czym takiej kwalifikacji nie zmienia możliwość prowadzenia na tych gruntach działalności leśnej”, jest sprzeczna z:

– art. 64 ust. 1 i 2 i art. 32 w związku z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji „z uwagi na to, że skutkują nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe poprzez nałożenie na nie obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości obliczonego według stawki właściwej dla gruntów wykorzystywanych przez przedsiębiorców w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, mimo że jednostki te nie korzystają z tych gruntów w taki sposób – co prowadzi do nieuprawnionej ingerencji w prawo własności tych jednostek poprzez nałożenie na nie obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości od gruntów, których nie wykorzystują one w celach działalności gospodarczej, według tych samych zasad i stawki jak w przypadku przedsiębiorców, zajmujących grunty na prowadzenie działalności gospodarczej”;

– art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji „z uwagi na to, że zaskarżone przepisy nie precyzują kryteriów przesądzających o zajęciu gruntu leśnego na prowadzenie działalności gospodarczej, a tym samym nie spełniają wymogów szczególnej określoności prawa podatkowego, co skutkuje możliwością ich zbyt szerokiej interpretacji, a w konsekwencji zbyt szerokim zakresem zastosowania”;

– art. 64 ust. 2 w związku z art. 84 i art. 217 w związku z art. 32 Konstytucji „z uwagi na to, że skutek zbyt szerokiej interpretacji zaskarżonych przepisów, skutkującej zbyt szerokim zakresem zastosowania, wynikającego z ich niedostatecznej precyzji, zrównują one sytuację posiadacza gruntu czerpiącego korzyści z prowadzenia na nim działalności gospodarczej, z sytuacją posiadacza gruntu, który sam takiej działalności nie prowadzi, a jedynie znosi (niejednokrotnie przymusowo) ograniczone korzystanie z gruntu przez inny podmiot – a przez to naruszają zasadę równej ochrony praw majątkowych”.

3. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 5 grudnia 2019 r. (doręczonym 11 grudnia 2019 r.) pełnomocnik skarżącego nadleśnictwa został wezwany do usunięcia braku formalnego skargi przez udokumentowanie daty doręczenia skarżącemu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 lutego 2019 r. (sygn. akt [...]).

4. Powyższe zarządzenie zostało wykonane przez pełnomocnika skarżącego w piśmie procesowym, wniesionym do Trybunału 16 grudnia 2019 r. (data nadania).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 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) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. Przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie uczyniono art. 1 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1821, ze zm.; dalej: u.p.l.) w związku z art. 2 ust. 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 4 i 7 oraz ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445, ze zm.; dalej: u.p.o.l.), w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2018 r.

2.1. Zaskarżone przepisy mają następujące brzmienie:

– art. 1 ust. 1, 2 i 3 u.p.l.:

„1. Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna.

2. Lasem w rozumieniu ustawy są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy.

3. Za działalność leśną, w rozumieniu ustawy, uważa się działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym”;

– art. 2 ust. 2 u.p.o.l.:

„Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”;

– art. 1a ust. 1 pkt 4 i 7 oraz ust. 3 pkt 2 u.o.p.l.:

„1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...)

4) działalność gospodarcza – działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646);

(...)

7) działalność leśna – działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.

(...)

3. Przez użyte w ustawie określenia:

(...)

2) lasy,

(...)

– rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków”.

2.2. Jako wzorce kontroli skarżące Nadleśnictwo powołało trzy grupy przepisów Konstytucji: art. 64 ust. 1 i 2 i art. 32 w związku z art. 2 w związku z art. 84; art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2; art. 64 ust. 2 w związku z art. 84 i art. 217 w związku z art. 32.

3. Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna spełnia przesłanki warunkujące przekazanie jej do rozpoznania merytorycznego, gdyż:

1) została sporządzona w imieniu skarżącego nadleśnictwa przez radcę prawnego (art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK);

2) skarżące Nadleśnictwo wyczerpało przysługującą mu drogę prawną (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 lutego 2019 r. (sygn. akt [...]) jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne zwykłe środki zaskarżenia;

3) dochowany został przepisany – trzymiesięczny – termin do wniesienia skargi (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego został doręczony pełnomocnikowi skarżącego Nadleśnictwa 12 marca 2019 r., zaś skarga została wniesiona do Trybunału Konstytucyjnego 10 czerwca 2019 r.;

4) prawidłowo został określony przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK);

5) wskazano, które konstytucyjne prawa i wolności oraz w jaki sposób – zdaniem skarżącego Nadleśnictwa – zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK);

6) przedstawiono stosowne uzasadnienie sformułowanych w skardze zarzutów (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

4. W ocenie Trybunału skarga konstytucyjna nie jest obarczona nieusuwalnymi brakami formalnymi, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK, zaś sformułowane w niej zarzuty nie są oczywiście bezzasadne w rozumieniu art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK.

Przedstawiony przez skarżące Nadleśnictwo problem konstytucyjny dotyczy dopuszczalności takiej interpretacji przepisów u.p.l. oraz u.p.o.l., która umożliwia opodatkowanie gruntu leśnego podatkiem od nieruchomości wyłącznie przez sam fakt, że przez grunt ten przebiega elektroenergetyczna linia przesyłowa.

W kontekście:

a) wyroku TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), w którym orzeczono, iż 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,

b) wyroku TK z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15 (OTK ZU A/2017, poz. 85), w którym orzeczono, iż art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji,

c) wyroku TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU A/2018, poz. 2), w którym orzeczono, iż 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 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

– Trybunał w obecnym składzie stwierdza, że dyskwalifikacja formalna skargi w niniejszej sprawie na etapie wstępnej kontroli w istocie wykraczałaby poza ramy art. 61 ust. 1 i 4 u.o.t.p.TK.

W związku z powyższym – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – należało postanowić jak w sentencji.