



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 8 czerwca 2021 r.

Pozycja 107

## POSTANOWIENIE z dnia 19 stycznia 2021 r. Sygn. akt Ts 138/20

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Zielonacki,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej [...] z siedzibą w K. o zbadanie zgodności:

art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.) „z uwagi na to, że wskazane przepisy (...) [ustawy o podatkach i opłatach lokalnych] interpretowane jednolicie przez sądy administracyjne w ten sposób, że silos (magazyn), tj. obiekt budowlany, który posiada wszystkie cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 (...) [ustawy o podatkach i opłatach lokalnych] jest mimo to uznawany za budowlę – w oparciu o dodatkowe, niewskazane w (...) [ustawie o podatkach i opłatach lokalnych] kryteria (takie jak funkcje, wyposażenie, przeznaczenie oraz w szczególności sposób i możliwość wykorzystywania obiektu jako elementu systemu technologicznego w procesie produkcji) – a nie za budynek – i na tej podstawie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (...) jako budowla – w sposób nieuprawniony ograniczają konstytucyjnie chronione prawo własności środków pieniężnych poprzez obciążenie Spółki ciężarem (...) [podatku od nieruchomości] w wysokości niewynikającej z przepisów prawa i przez to – bezpodstawne zawyżenie zobowiązania podatkowego w (...) [podatku od nieruchomości]. Jest to następstwem zastosowania do obiektów wyczerpujących ustawową definicję budynku – silosów (magazynów takich jak magazyn nasion, zasobnikiienne oraz magazyn śruty) zasad określania wysokości zobowiązania podatkowego właściwych dla obiektów stanowiących budowlę”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 10, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**1) odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w zakresie dotyczącym badania zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 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. 7 i art. 10 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**

**2) nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej w pozostałym zakresie.**

## UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 25 września 2020 r. (data nadania), spółka [...] (dalej: skarżąca) – reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru – wystąpiła z żądaniem na tle następującego stanu faktycznego:

1.1. Wnioskiem z 24 sierpnia 2015 r. skarżąca zwróciła się do Burmistrza K. (dalej też: organ pierwszej instancji) z żądaniem stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 2010-2015 w łącznej kwocie 1 890 234 zł. Jako przyczyny złożenia korekty wskazała:

- nienależne wykazanie do opodatkowania użytków rolnych oraz nieużytków niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, zakwalifikowanie do opodatkowania jako budowli obiektów, które jej zdaniem winny zostać opodatkowane jako budynki;
- błędne opodatkowanie jako budynków budowli;
- wykazanie do opodatkowania jako budowli obiektów wcześniej zlikwidowanych.

Wniosek skarżącej dotyczył również sieci oraz instalacji stanowiących części budynków, opodatkowania całości urządzeń technicznych bez uwzględnienia jedynie ich części budowlanych oraz obiektów niewskazanych wprost w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, ze zm.; dalej: prawo budowlane). Jednocześnie we wniosku zasygnalizowano, że do opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie wykazano wiat oraz fundamentów pod urządzenia wymienionych z nazwy w prawie budowlanym.

1.2. Po przeprowadzeniu postępowania dowodowego, w tym zasięgnięciu opinii rzeczoznawcy budowlanego, organ pierwszej instancji w decyzji z 13 marca 2017 r. (znak: [...]) uwzględnił wniosek strony jedynie w pewnym zakresie. W całości uznał za zasadny wniosek w części dotyczącej użytków rolnych oraz nieużytków niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Uznał również wniosek odnośnie do obiektów zlikwidowanych oraz budowli opodatkowanych jako budynki. Częściowo uwzględnił wniosek w odniesieniu do sieci oraz instalacji znajdujących się w budynkach oraz w zakresie opodatkowania urządzeń technicznych jako budowli, jak również obiektów niewymienionych – zdaniem skarżącej – w prawie budowlanym. Wniosek nie został zaś uznany za zasadny w zakresie, w jakim dotyczył kwestii przyjęcia do opodatkowania budynków opodatkowanych jako budowle.

1.3. Pismem z 28 marca 2017 r. skarżąca złożyła odwołanie od decyzji z 13 marca 2017 r. w części dotyczącej odmowy stwierdzenia nadpłaty z tytułu nienależnego zadeklarowania przez skarżącą do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli obiektów, które stanowią budynki i powinny zostać opodatkowane od ich powierzchni użytkowej. Skarżąca wyszczególniła, że chodzi o magazyn nasion, zasobników dziennych wraz z galerią transportową nasion oraz magazyn śruty z rampą. Sporne w sprawie było – jej zdaniem – nieprawidłowe ich zadeklarowanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli, podczas gdy obiekty te stanowią budynki i jako takie winny zostać opodatkowane z uwzględnieniem ich powierzchni użytkowej. Skarżąca nie zgodziła się z organem, że przedmiotowe obiekty – z uwagi na swoją funkcję, przeznaczenie i sposób wykorzystania (wypełnienie) – nie mogą być uznane za budynki; w jej ocenie, w przypadku obiektu budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych i posiada fundamenty oraz dach, są podstawy do uznania, że jest to budynek, nie zaś budowla.

1.4. Decyzją z 12 czerwca 2017 r. (znak: [...]) Samorządowe Kolegium Odwoławcze w B. (dalej też: organ odwoławczy) utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia podano, że definicja budowli zawarta w art. 3 pkt 3 pra-

wa budowlanego jest definicją niepełną. Wymieniono w niej przykładowo określone budowle, zastrzegając jednak negatywną przesłankę, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Natomiast w załączniku do prawa budowlanego (kategoria XIX), do obiektów budowlanych zaliczone zostały zbiorniki przemysłowe, jak: silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów chemicznych.

Organ odwoławczy powołał się na opinię biegłego, który określił techniczną charakterystykę spornych obiektów, stwierdzając, że są to wolnostojące obiekty budowlane. Wyjaśnił, że sporne obiekty pełnią funkcję zbiorników (na materiały sypkie), natomiast ze względu na proporcje, jakie przyjmuje się w praktyce inżynierskiej mogą one zostać zakwalifikowane jako bunkry lub silosy. Z tego też powodu uzasadniony jest pogląd, że nawet – jeśli obiekt budowlany zawiera wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1994 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, ze zm.; dalej: u.p.o.l.) – nie oznacza, iż obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy bowiem zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, bo np. wypełniono go urządzeniami, materiałami lub substancjami kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym (funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą) ze wszystkimi cechami budowli.

1.5. W skardze skierowanej do sądu administracyjnego skarżąca wniosła o uchylenie decyzji organu odwoławczego oraz o uchylenie decyzji organu pierwszej instancji. Zarzuciła naruszenie w jej sprawie art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1, 2 i 3 prawa budowlanego „poprzez uznanie magazynu nasion, zasobników dziennych wraz z galerią transportową nasion oraz magazynu śruty z rampą za budowle, podczas gdy stanowią one budynki zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 2 (...) [prawa budowlanego] i również zgodnie z negatywną definicją budowli (którą stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 3 (...) [prawa budowlanego], może być wyłącznie obiekt niebędący budynkiem), wskazane obiekty powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki wg powierzchni użytkowej, a nie jako budowle od wartości”. Skarżąca podkreśliła, że stanowisko przyjęte przez organy administracyjne pomija definicje ustawowe i jest przejawem wykładni prawotwórczej, skoro budynek według definicji ustawowej ma być stale związany z gruntem, być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych i posiadać fundamenty oraz dach. Na potwierdzenie tejże argumentacji przytoczyła odpowiednie orzeczenia sądów administracyjnych wraz z podsumowaniem, że wszystkie obiekty sporne w tej sprawie odpowiadają definicji budynku, tzn. są trwale związane z gruntem, są wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają dach i fundamenty, czyli cechy konstrukcyjne budynku. Sporne silosy – tym samym – winny zostać zakwalifikowane jako budynki i zasadne jest ich opodatkowanie według powierzchni użytkowej.

1.6. Wyrokiem z 24 października 2017 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. oddalił skargę na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w B. W ocenie tego Sądu organy administracyjne dokonały prawidłowej kwalifikacji spornych obiektów jako budowli. Wziąwszy to pod uwagę, nie doszło w sprawie skarżącej do naruszenia prawa przy ocenie, jaka znalazła się w zaskarżonej decyzji. Prawidłowo bowiem przyjęto, że silosy są zbiornikami, które zostały wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego jako

budowla: „Dokonując takiej kwalifikacji organ wziął pod uwagę ich elementy konstrukcyjne oraz elementy funkcjonalne, przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania obiektów, jako całości, a także fakt, że w definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 (...) [prawa budowlanego] jako budowla został wymieniony zbiornik, a w załączniku do tej ustawy, określającym kategorie obiektów budowlanych jako zbiornik zidentyfikowano m.in. silos.

Zdaniem Sądu, organ odwoławczy poczynił ustalenia w sprawie w oparciu o ocenę całości sprawy wyłaniającego się z zebranych w sposób zupełny dowodów niezbędnych i wystarczających do rozstrzygnięcia sprawy. Wziął więc pod uwagę dane wynikające z opinii powołanego w toku postępowania biegłego, oględzin, zatem ustalenia w sprawie, nie są dowolne, zostały dokonane przez organ podatkowy na podstawie całości materiału dowodowego zgromadzonego i przeanalizowanego w sposób wyczerpujący”.

1.7. W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku skarżąca zarzuciła sądowi administracyjnemu pierwszej instancji:

1) na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2020 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, ze zm.; dalej: p.p.s.a.) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

a) art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1, 2 i 3 prawa budowlanego oraz z załącznikiem do tej ustawy „poprzez ich błędną wykładnię polegającą na dokonaniu przez sąd wykładni rozszerzającej tych przepisów i błędne przyjęcie, że uznanie obiektu budowlanego za budynek dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uzależnione jest od spełnienia przez ten obiekt także dodatkowej, innej niż wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przesłanki, tj. przesłanki funkcjonalnej, w oparciu o którą dany obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 2 (...) [prawa budowlanego], może pomimo to stanowić budowlę dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, podczas gdy prawidłowa wykładnia ww. przepisów zakłada, że dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiekt spełniający przesłanki wymienione w definicji ustawowej budynku, tj. obiekt trwale związany z gruntem, posiadający przegrody budowlane, fundamenty i dach, jest budynkiem, bez konieczności spełniania przesłanek nieprzewidzianych w ustawie, i konsekwentnie, nie może on stanowić budowli”,

b) art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w związku z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej „poprzez błędną wykładnię przepisów u.p.o.l. polegającą na dokonaniu wykładni tych przepisów sprzecznie z zasadą szczególnej określoności regulacji podatkowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji, tj. wadliwym uznaniu przez sąd, że obiekt spełniający wszystkie przesłanki do uznania go za budynek zgodnie z definicją budynku (trwały związek z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu), pomimo to może być uznany za budowlę dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości w szczególności w oparciu o jego funkcje – co zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, stanowi niedopuszczalną ingerencję w treść podatkowej definicji legalnej oraz skutkuje zakazaną funkcjonalną reinterpretacją regulacji podatkowej na niekorzyść podatnika. Prawidłowa wykładnia ww. przepisów, zgodna z konstytucyjną zasadą określoności regulacji podatkowych, zakłada, że dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiekt spełniający przesłanki wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tj. obiekt trwale związany z gruntem, posiadający przegrody budowlane, fundamenty i dach, jest budynkiem i konsekwentnie, nie może stanowić budowli - dla celów opodatkowania go podatkiem od nieruchomości”,



c) art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1, 2 i 3 prawa budowlanego oraz załącznikiem do tej ustawy „poprzez ich niewłaściwe zastosowanie, tj. zastosowanie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 (...) [prawa budowlanego] i załącznikiem do (...) [prawa budowlanego] do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli spornych obiektów spółki oraz niezastosowanie art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 i 2 (...) [prawa budowlanego] do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budynków spornych obiektów spółki, które stanowią budynki (budynki magazynu nasion, zasobników dziennych wraz z galerią transportową nasion oraz magazynu śruty z rampą) bowiem spełniają wszystkie przesłanki do uznania ich za budynki zgodnie z definicją budynku (są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach), i w konsekwencji powinny zostać opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budynki a niejako budowle”;

2) na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania, tj.:

a) art. 151 w związku z art. 141 § 4 i art. 133 § 1 p.p.s.a.,

b) art. 3 § 2 pkt 1 i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 w związku z art. 197 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.).

Skarżąca wniosła:

– na podstawie art. 179a p.p.s.a. – o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, ponowne rozpoznanie sprawy przez sąd administracyjny pierwszej instancji i uchylenie zaskarżonej decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w B. oraz – na podstawie art. 135 p.p.s.a. – decyzji Burmistrza K.;

– ewentualnie – na podstawie art. 188 p.p.s.a. – o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz rozpoznanie skargi przez Naczelnego Sądu Administracyjnego i uchylenie decyzji organu odwoławczego oraz decyzji organu pierwszej instancji.

1.8. Wyrokiem z 3 marca 2020 r. (sygn. akt [...]) Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalił skargę kasacyjną od wyroku z 24 października 2017 r. W uzasadnieniu tego orzeczenia podkreślono, iż „[w] wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15 (Dz. U. z 2017 r. poz. 2432) Trybunał Konstytucyjny wskazał, 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 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217, w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W uzasadnieniu orzeczenia Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem. Przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku. Definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., że aby zaliczyć te obiekty budowlane do kategorii budowli należy w pierwszej kolejności wykluczyć, że stanowią one budynki.

Mając powyższe na uwadze, rozstrzygnięcie występującego w rozpoznawanej sprawie problemu opodatkowania magazynu nasion, zasobników dziennych wraz z galerią transportową nasion oraz magazynu śruty z rampą, wymaga aby w pierwszej kolejności ustalić, czy są one budynkami, a dopiero później ewentualnie rozważyć ich kwalifikację jako budowli. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 3 pkt 1 lit. a i b) (...) [prawa budowlanego] przyjmuje się, że: ustawodawca w pojęciu budynku, o którym tu mowa, nie zawarł określenia, iż może on być budowlą. Takie

wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Dlatego w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek, jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Należy zwrócić uwagę, że w cytowanym tu określeniu budowli, zawartym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność przez stwierdzenie o «możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem» (wyrok NSA z 10 stycznia 2008 r., II FSK 1313/07, ONSAiWSA 2009, Nr 3, poz. 57).

Tak więc przy dokonywaniu kwalifikacji obiektów budowlanych na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. należy zawsze mieć na uwadze elementy funkcjonalne takiego obiektu, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. I tak, jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, ponieważ wyposażono go np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli”.

2. Zdaniem skarżącej rozumienie kwestionowanych przepisów, prezentowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, narusza konstytucyjną zasadę ochrony własności w powiązaniu z zasadami: demokratycznego państwa prawnego, legalizmu, trójpodziału władz, równości oraz ponoszenia ciężarów podatkowych określonych wyłącznie w ustawie.

3. Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 22 października 2020 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącej 30 października 2020 r.) skarżąca – na podstawie art. 57 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) – została wezwana do usunięcia braku formalnego skargi konstytucyjnej przez doręczenie sześciu egzemplarzy poświadczonego za zgodność z oryginałem pełnomocnictwa szczególnego.

W piśmie procesowym, sporządzonym przez pełnomocnika i wniesionym do Trybunału 4 listopada 2020 r. (data nadania), skarżąca wykonała powyższe zarządzenie.

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. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.). Przepisy te, gdy wobec skarżącej wydano decyzję Burmistrza K. z 13 marca 2017 r. (znak: [...]), miały następujące brzmienie:

– art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;

2) budowla – 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”;

– art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3:

„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”.

Jako wzorce kontroli skarżąca powołała art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 10, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

3. Trybunał stwierdza, że analizowanej skargi nie można przekazać do rozpoznania merytorycznego w zakresie obejmującym – jako wzorce kontroli – art. 7 i art. 10 Konstytucji. Powołany przez skarżącą art. 7 ustawy zasadniczej, statuujący zasadę legalizmu, określa jedynie podstawowe zasady funkcjonowania państwa i jest adresowany do organów władzy publicznej, jednakże nie stanowi źródła praw ani wolności dla obywateli (zob. m.in. wyroki TK z 6 lutego 2002 r., sygn. SK 11/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 2 oraz 29 kwietnia 2020 r., sygn. SK 24/19, OTK ZU A/2020, poz. 19, a także postanowienie TK z 26 lutego 2020 r., sygn. Ts 39/19, OTK ZU B/2020, poz. 168). Także z zasady trójpodziału władz, określonej w art. 10 Konstytucji, nie wypływają żadne konstytucyjne prawa podmiotowe jednostki (zob. m.in. postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. Ts 163/99, OTK ZU nr 7/2000, poz. 265; 30 lipca 2012 r., sygn. Ts 324/11, OTK ZU – Suplement nr II/B/2014, poz. 830; 5 maja 2014 r., sygn. Ts 328/13, OTK ZU nr 3/B/2014, poz. 241; 22 września 2015 r., sygn. Ts 201/15, OTK ZU nr 6/B/2015, poz. 722 oraz 28 sierpnia 2019 r., sygn. Ts 2/18, OTK ZU B/2019, poz. 245).

Z tych też powodów – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK – należało postanowić jak w punkcie 1 sentencji.

4. Trybunał stwierdza, że analizowana skarga konstytucyjna w pozostałym zakresie spełnia przesłanki warunkujące przekazanie jej do rozpoznania merytorycznego, gdyż została sporządzona w imieniu skarżącej przez radcę prawnego (art. 44 ust. 1 u.o.t.p.TK), nie jest obciążona nieusuwalnymi brakami formalnymi, o których mowa w art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK, zaś skarżąca:

– wyczerpała przysługującą jej drogę prawną (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 marca 2020 r. (sygn. akt [...]) jest prawomocny i niezaskarżalny;

– dochowała przepisanego, trzymiesięcznego terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej (art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK), ponieważ odpis wskazanego wyżej wyroku został doręczony pełnomocnikowi skarżącej 25 czerwca 2020 r., a skarga została wniesiona do Trybunału 25 września 2020 r.;

– prawidłowo określiła przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p.TK);

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

– przedstawiła stosowne uzasadnienie sformułowanych przez nią zarzutów (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK).

W ocenie Trybunału sformułowane przez skarżącą zarzuty nie są oczywiście bezzasadne w rozumieniu art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p.TK. Istotą przedstawionego w niniejszej sprawie problemu jest bowiem – wynikająca z orzecznictwa sądowoadministracyjnego po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU A/2018, poz. 2) – kwestia sporna kwalifikacji prawnopodatkowej silosu (magazynu) na gruncie u.p.o.l. W tym kontekście Trybunał stwierdza, że dyskwalifikacja formalna skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie na etapie wstępnej kontroli w istocie wykraczałaby poza ramy art. 61 ust. 1 i 4 u.o.t.p.TK.

Z tego powodu – na podstawie art. 61 ust. 2 u.o.t.p.TK – należało postanowić jak w punkcie 2 sentencji.

#### POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p.TK skarżącej przysługuje prawo do wniesienia zażalenia na punkt 1 niniejszego postanowienia w terminie siedmiu dni od daty jego doręczenia.