



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 19 lipca 2023 r.

Pozycja 59

WYROK

z dnia 4 lipca 2023 r.
Sygn. akt SK 14/21*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jarosław Wyrembak – przewodniczący
Piotr Pszczołkowski
Bogdan Świączkowski
Rafał Wojciechowski – sprawozdawca
Andrzej Zielonacki,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), na posiedzeniu niejawnym w dniu 4 lipca 2023 r., skargi konstytucyjnej spółki Zakłady Tłuszczowe „Kruszwica” S.A. (obecnie Bunge Polska sp. z o.o.) 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) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji,

o r z e k a:

I

Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70) jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

II

Przepis wymieniony w części I traci moc obowiązującą po upływie 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

* Sentencja została ogłoszona dnia 10 lipca 2023 r. w Dz. U. poz. 1313.

Ponadto p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej, wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 25 września 2020 r. (data nadania), spółka Zakłady Tłuszczowe „Kruszwica” S.A. (dalej: skarżąca) wniosła o stwierdzenie niezgodności 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.; dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych) 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.

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

Wnioskiem z 24 sierpnia 2015 r. skarżąca zwróciła się do Burmistrza Kruszwicy (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 budynków jako 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.

Po przeprowadzeniu postępowania dowodowego, w tym zasięgnięciu opinii rzeczoznawcy budowlanego, organ pierwszej instancji w decyzji z 13 marca 2017 r. 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.

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, zasobniki dzienne 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.

Decyzją z 12 czerwca 2017 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Bydgoszczy (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 prawa 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.

W skardze skierowanej do sądu administracyjnego skarżąca wniosła o uchylenie decyzji organu odwoławczego oraz o uchylenie decyzji organu pierwszej instancji.

Wyrokiem z 24 października 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy oddalił skargę na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bydgoszczy. W ocenie tego sądu organy administracyjne dokonały prawidłowej kwalifikacji spornych obiektów jako budowli.

W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, ponowne rozpoznanie sprawy przez sąd administracyjny pierwszej instancji i uchylenie zaskarżonej decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bydgoszczy oraz decyzji Burmistrza Kruszwicy – ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz rozpoznanie skargi przez Naczelnego Sądu Administracyjnego i uchylenie decyzji organu odwoławczego oraz decyzji organu pierwszej instancji.

Wyrokiem z 3 marca 2020 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną od wyroku z 24 października 2017 r.

1.2. Zdaniem skarżącej 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 u.p.o.l. naruszają jej prawo do własności środków pieniężnych, które zostało wyrażone w art. 64 ust. 1 Konstytucji i zasadę ograniczania tego prawa określoną w art. 64 ust. 3 Konstytucji, poprzez pozbawienie skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, własności środków pieniężnych:

1) w wyniku działań organów podatkowych i sądów administracyjnych w sposób sprzeczny z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą demokratycznego państwa prawnego i wynikającą z niej zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, a także będącą jej komponentem zasadą poprawnej legislacji wzmocnioną zasadą określoności przepisów prawa, a także zasadą legalizmu wyrażoną w art. 7 Konstytucji oraz zasadą podziału władzy wyrażoną w art. 10 Konstytucji;

2) w następstwie obciążenia skarżącej niewynikającą z przepisów podatkowych kwotą zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości w konsekwencji sformułowania wobec skarżącej dodatkowych – niewskazanych w ustawie podatkowej – warunków, które musiały zostać spełnione przez budynki będące własnością skarżącej, aby podlegać opodatkowaniu według stawki właściwej dla budynków, to jest w sposób sprzeczny z zasadą wyłączności ustawy w prawie daninowym, wyrażoną w art. 84 Konstytucji, oraz które to warunki – sprzecznie z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) – nie są w takim samym zakresie nakładane na pozostałe podmioty, będące w posiadaniu podobnych, czy nawet iden-

tycznych obiektów, których funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania są inne niż budynków skarżące;

3) na skutek ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości z powodu zakwalifikowania obiektów będących własnością skarżącej przy zastosowaniu kryteriów niewyrażonych w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ani żadnej innej regulacji ustawowej, to jest sprzecznie z art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji, czyli z zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych.

2. Postanowieniem z 19 stycznia 2021 r., sygn. Ts 138/20 (OTK ZU B/2021, poz. 107), po uprzednim wezwaniu skarżącej do usunięcia braków formalnych, Trybunał Konstytucyjny odmówił 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 u.p.o.l. z art. 7 i art. 10 Konstytucji oraz nadał dalszy bieg skardze konstytucyjnej w pozostałym zakresie.

3. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z 10 maja 2021 r. poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

4. W piśmie z 29 kwietnia 2022 r. reprezentujący Sejm Marszałek wniósł o umorzenie postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku.

W ocenie Sejmu, w niniejszym postępowaniu aktualizuje się negatywna przesłanka procesowa *ne bis in idem*, ze względu na jego tożsamość z rozstrzygnięciem Trybunału w sprawie o sygn. SK 48/15. Zdaniem Sejmu tożsamy jest problem konstytucyjny w obu sprawach, który Sejm upatruje w dopuszczalność prawnopodatkowej kwalifikacji określonego obiektu budowlanego jako budowli w sytuacji, gdy obiekt ten spełnia określone ustawą cechy nakazujące zaliczyć go do kategorii budynków. Jedyna różnica pomiędzy obydwoma postępowaniami sprowadza się do tego, że w sprawie o sygn. SK 48/15 wątpliwości związane były z kwalifikacją prawnopodatkową kontenerów telekomunikacyjnych, a w niniejszym postępowaniu – silosów. Co więcej, zdaniem Sejmu powołany przez skarżącą jako przedmiot kontroli art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. nie jest związany z problemem konstytucyjnym podniesionym w skardze. Przepis ten określa przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zaliczając do nich budynki oraz budowle. Skarżąca nie kwestionuje jednak faktu opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków czy też budowli. Jej wątpliwości związane są wyłącznie z przyjętą przez organy podatkowe interpretacją pojęć „budynek” oraz „budowla”. Art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. zostały powołane jako przedmiot kontroli wyłącznie w *petitum* skargi, natomiast brak jest jakiegokolwiek odwołania do tych przepisów w uzasadnieniu.

5. Prokurator Generalny w piśmie z 26 lipca 2022 r. wniósł o stwierdzenie, że postępowanie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego spełniającego kryteria bycia budynkiem przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 w związku z zasadą prawidłowej legislacji wywodzoną z art. 2, w związku z zasadą szczególnej określoności przepisów prawa daninowego wyrażoną w art. art. 84 i art. 217 Konstytucji, podlega umorzeniu ze względu na zbędność wydania wyroku, a w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego w niniejszej sprawie nie został spełniony ustawowy wymóg dotyczący uzasadnienia zarzutów niezgodności z Konstytucją art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 oraz art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. wprowadzają obowiązek opodatkowania podatkiem od nieruchomości, odpowiednio, budynków lub ich części oraz budowli

lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ze skargi konstytucyjnej nie wynika, aby skarżąca kwestionowała konstytucyjność opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków oraz budowli. W niniejszej sprawie art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. zostały co prawda wskazane w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli, lecz w uzasadnieniu tejże skargi brak jest argumentacji uzasadniającej zarzuty ich niezgodności ze wskazanymi przez skarżącą wzorcami kontroli. Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika ponadto, że skarżąca nie kwestionuje konstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Powołana zaś w skardze konstytucyjnej argumentacja dotyczy, w istocie, zarzutów niezgodności z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Odnosząc się do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jako przedmiotu kontroli wskazanego w skardze konstytucyjnej, Prokurator Generalny zauważył z kolei, że w niniejszej sprawie oraz w sprawie o sygn. SK 48/15 identycznie został ujęty problem konstytucyjny. W obu tych sprawach chodzi o zgodność z Konstytucją regulacji dopuszczającej zakwalifikowanie jako budowli, na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., obiektów budowlanych posiadających wszystkie cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

6. W piśmie z 30 czerwca 2023 r. Bunge Polska sp. z o.o. poinformowała, że stała się następcą prawnym skarżącej ze względu na połączenie obu spółek na podstawie art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1467, ze zm.) poprzez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej (skarżącej) na spółkę przejmującą (Bunge Polska sp. z o.o.). Jednocześnie w piśmie ustosunkowano się do stanowisk wyrażonych przez Sejm oraz Prokuratora Generalnego i wskazano, na konieczność wydania przez TK wyroku w sprawie. Przywołano również aktualne orzecznictwo NSA oraz podkreślono, że zastosowanie kwestionowanego przepisu w sprawie skarżącej jest zgodne z ugruntowaną linią orzeczniczą sądów administracyjnych, a zatem skarga nie jest skargą na stosowanie prawa.

II

Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) Trybunał może rozpoznać skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia.

Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli.

Jako przedmiot kontroli skarżąca wskazała 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 2023 r. poz. 70; dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych).

Zakwestionowane przepisy (zarówno podczas ich stosowania w sprawie skarżącej, jak i obecnie) mają następujące brzmienie:

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. „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 u.p.o.l. stanowią: „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”.

Trybunał podziela stanowisko wyrażone przez Sejm i Prokuratora Generalnego, że art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. jako przedmiot kontroli zostały wskazane przez skarżącą jedynie w *petitum* skargi konstytucyjnej, bez uzasadnienia niezgodności tych przepisów z powołanymi wzorcami kontroli w treści skargi. W ocenie Trybunału, na co również zwrócili uwagę Sejm i Prokurator Generalny, skarżąca nie kwestionuje konstytucyjności opodatkowania budynków i budowli podatkiem od nieruchomości. Trybunał stwierdza ponadto, zgadzając się z Prokuratorem Generalnym, że wskazane przez skarżącą wątpliwości konstytucyjne dotyczą w istocie definicji legalnej budowli, a nie budynku. Z tego powodu postępowanie w zakresie badania zgodności ze wskazanymi wzorcami kontroli art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. podlega umorzeniu 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.

Trybunał stwierdza, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest wyłącznie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

2. Wzorce kontroli.

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

Zgodnie z art. 2 Konstytucji „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

Art. 32 ust. 1 Konstytucji wskazuje, że „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”.

Art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji określają, że „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia” oraz, że „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

Art. 84 Konstytucji stanowi, że „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

Art. 217 Konstytucji wskazuje, że „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

3. Ocena dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

Oceniając dopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności zauważa, że przepis zawierający definicję legalną budowli na potrzeby podatku od nieruchomości był 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 niejednorodności występujących w orzecznictwie Trybunału (por. np. postanowienia z: 14 stycznia 1998 r., sygn. K 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5; 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 procesowej 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 o sygn. P 33/09 oraz o sygn. SK 48/15, Trybunał stwierdza, że nie zachodzi tożsamość podmiotowa 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 problem konstytucyjny. Wyrok o sygn. P 33/09 odnosił się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, natomiast wyrok o sygn. SK 48/15 dotyczył rozgraniczenia definicji legalnych budynku i budowli. W rozpatrywanej sprawie Trybunał podstawowy problem konstytucyjny upatruje w określeniu przedmiotu podatku od nieruchomości w przypadku budowli na podstawie kryteriów niewyrażonych w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. 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 tych skarżący również podnosili zarzut niekonstytucyjności przepisu definiującego pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Trybunał nie rozstrzygnął jednak merytorycznie tych spraw i umorzył postępowania. W konsekwencji przywołane orzeczenia nie stanowią przeszkody w rozpoznaniu skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

4. Ocena zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4.1. Jak przypomniał ostatnio Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 19 lipca 2022 r., sygn. SK 20/19 (OTK ZU A/2022, poz. 52), odnosząc się do wzorców kontroli dotyczących

jakości legislacyjnej w obszarze prawa podatkowego, szczegółową analizę konstytucyjnych standardów legislacyjnych w tym zakresie dokonano w wyrokach z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 i 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), w których podsumowano, uporządkowano i rozwinięto dotychczasowy dorobek orzecznicy (zob. m.in. wyroki z: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36). Z tego względu Trybunał w obecnym składzie, dzieląc poglądy wyrażone w powołanych wyżej orzeczeniach, za zbędne uznał powtarzanie tez w nich zawartych i ograniczył swój wywód do zaakcentowania kwestii najistotniejszych z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy.

Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z Konstytucją ze względu na jej niejednoznaczność lub nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) ich rozstrzygnięcie nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii (zob. wyrok o sygn. P 33/09).

Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicy pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego. Zależy ona w głównej mierze od gałęzi prawa i regulowanej materii, i w tym kontekście poziom wymaganej precyzji musi być podwyższony w prawie publicznym, w szczególności w prawie podatkowym i karnym. Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie naruszenia zasady poprawnej legislacji, będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy konstytucyjne ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa lub w odniesieniu do niektórych zagadnień.

Odnosząc powyższe uwagi do okoliczności niniejszej sprawy, Trybunał stwierdza, że w przypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji są istotnie wzmocnione ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów „zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. (...) analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku” (wyrok z 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; teza powtórzona w licznych wyrokach, m.in. z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; z 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68). Drugi przepis wskazuje na elementy konstrukcji prawnej podatku (podmiot, przedmiot, stawka, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych), które muszą być uregulowane ustawowo. Ponadto, w świetle orzecznictwa Trybunału, niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, zastosowane musi być rozwiązanie uwzględniające interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych (zob. wyrok o sygn. SK 18/09).

Uwzględniając, że w niniejszej skardze zakwestionowano przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z punktu widzenia zarówno zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 84 i art. 217 Konstytu-

cji), Trybunał Konstytucyjny uznaje, że dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez skarżącą wystarczające będzie orzeczenie w sprawie zgodności z drugą wymienioną zasadą. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego właściwego prawu daninowemu przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego. W konsekwencji, Trybunał postanawia na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK umorzyć postępowanie w części dotyczącej zasady poprawnej legislacji wyrażonej w art. 2 Konstytucji, ze względu na zbędność wydania wyroku.

4.2. Trybunał przypomina, że już dwukrotnie podnosił wątpliwości konstytucyjne dotyczące zaskarżonej regulacji prawnej oraz wskazywał na konieczność jej zmiany.

Po raz pierwszy, w wyroku o sygn. P 33/09, w którym Trybunał wskazał: „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”.

Po raz drugi, po upływie prawie dziesięciu lat od wydania wyroku o sygn. P 33/09, w postanowieniu sygnalizacyjnym z 15 grudnia 2020 r., sygn. S 3/20 (OTK ZU nr A/2020, poz. 73), w którym Trybunał, na podstawie art. 35 ust. 1 u.o.t.p.TK, wskazał Sejmowi i Senatowi oraz Ministrowi Finansów na 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Pomimo upływu prawie dwunastu lat od wydania wskazanego wyroku oraz ponad dwóch i pół roku od wydania wskazanego postanowienia sygnalizacyjnego, ustawodawca nie dokonał zmian w zaskarżonej regulacji prawnej.

W postanowieniu sygnalizacyjnym o sygn. S 3/20, które dotyczyło definicji legalnej budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., Trybunał zauważył, że 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. Zawarcie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołania do przepisów prawa budowlanego nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Określenie przedmiotu opodatkowania ma kluczowe znaczenie dla podatników w kontekście wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad: zaufania obywatela do państwa, bezpieczeństwa prawnego oraz określoności prawa. Już na podstawie samego brzmienia przepisów ustawy podatkowej podatnik powinien wiedzieć, bez większych wątpliwości, czy podlega 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 ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Konieczne jest bowiem odwołanie się do przepisów prawa budowlanego

go, które również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie – dla celów podatkowych – czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie. Trybunał w obecnym składzie podziela pogląd wyrażony w postanowieniu sygnalizacyjnym o sygn. S 3/20.

4.3. Z art. 84 i art. 217 Konstytucji wynika podwyższony standard określoności prawa właściwy prawu daninowemu. Wymienione w art. 217 Konstytucji elementy konstrukcji prawnej podatku, a w szczególności przedmiot opodatkowania, muszą wynikać z ustawy i być uregulowane na tyle precyzyjnie, aby podatnik wiedział czy ustawa łączy z dotyczącym go stanem faktycznym lub prawnym obowiązek podatkowy czy też nie. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych normuje przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w art. 2 ust. 1, wskazując, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają grunty, budynki oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który określa budowle jako przedmiot podatku od nieruchomości, nie definiuje ich jednak. Dla określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest sięgnięcie do definicji legalnej budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przepis ten jednak również nie zawiera autonomicznej definicji legalnej budowli na potrzeby podatkowe, ale odsyła aż dwukrotnie do przepisów prawa budowlanego, a więc przepisów niepodatkowych. Odesłanie do ogólnego pojęcia „przepisów prawa budowlanego” jako dziedziny prawa administracyjnego, a nie do samej ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r., poz. 682), powoduje, że określenie przedmiotu opodatkowania może nastąpić nie tylko w ustawie, lecz potencjalnie także w akcie rangi podustawowej, który zaliczałby się do prawa budowlanego. Na gruncie obowiązujących przepisów nie można precyzyjnie ustalić, które – czy to ustawowe czy podustawowe akty prawne – należą do prawa budowlanego. Co za tym idzie podatnik nie może mieć pewności czy dany akt prawny, nawet rangi ustawowej, będzie przez organ podatkowy uznany czy też nie za należący do prawa budowlanego, a przez to kształtujący przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości w jego sytuacji faktycznej lub prawnej. Co więcej, w ocenie Trybunału nie jest dopuszczalne regulowanie w ustawie niepodatkowej tak istotnych elementów konstrukcji prawnej podatku jak jego przedmiot. Trybunał zgadza się ze stwierdzeniem skarżącej, że fundamentalną kwestią z perspektywy prawidłowego wypełnienia przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego jest właściwe ustalenie przedmiotu i podstawy opodatkowania. Posłużenie się przez ustawodawcę w definicji legalnej budowli, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ogólnym odesłaniem do „przepisów prawa budowlanego” uniemożliwia podatnikom ustalenie na podstawie samych przepisów ustawy podatkowej czy należące do nich budowle są objęte podatkiem od nieruchomości czy też nie. Z tych powodów Trybunał uznaje definicję legalną budowli na potrzeby podatku od nieruchomości za sprzeczną z podwyższonym standardem określoności prawa daninowego, wynikającym z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Powoduje to konieczność uznania w całości art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. za niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

4.4. Z powodu stwierdzenia niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 84 i art. 217 Konstytucji, postępowanie w zakresie oceny zgodności przedmiotu kontroli z pozostałymi wzorcami kontroli podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK ze względu na zbędność wyrokowania.

5. Skutki wyroku.

Mając na uwadze potrzebę zachowania ciągłości opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, termin utraty mocy obowiązującej przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. został odroczony o 18 miesięcy. Pozwoli to ustawodawcy na przygotowanie i wprowadzenie nowego uregulowania definicji legalnej budowli na potrzeby określania przedmiotu podatku od nieruchomości, bez odwołań do ustaw spoza prawa podatkowego. W ocenie Trybunału usta-

wodawca wprowadzając nową definicję legalną budowli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, która nie będzie odwoływała się do ustaw niepodatkowych, powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną budynku, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., która również odwołuje się do „przepisów prawa budowlanego”.

Do czasu nowelizacji, co powinno nastąpić nie później niż w terminie wskazanym w sentencji wyroku Trybunału, przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, będący przedmiotem niniejszego rozstrzygnięcia, może być nadal stosowany, a wydane na jego podstawie decyzje w sprawach indywidualnych pozostają w mocy.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.