



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 14/21

BAS-WAK-1131/21

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	29. 04. 2022
Nr wg EZD	1202

Warszawa, 29 kwietnia 2022 r.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej Z

S.A. z siedzibą w K z września 2020 r. (sygn. akt SK 14/21), jednocześnie wnosząc na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym o **umorzenie** postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. Skargą konstytucyjną z 25 września 2020 r. Z

S.A. z siedzibą w K (dalej: Skarżąca lub skarżąca Spółka) wystąpiły do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją 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 (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.; dalej ustawa o podatkach lokalnych lub ustawa).

Zaskarżone przepisy ustawy o podatkach lokalnych mają następujące brzmienie:

– art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 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 pkt 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.*

2. Kwestionowane przez skarżącą Spółkę przepisy określają przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają trzy kategorie obiektów, tj.: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Na potrzeby wymienionej ustawy pojęcia „budynek” oraz „budowla” zostały zdefiniowane odpowiednio w jej art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2. Trzeba zarazem zauważyć, że wymienione definicje nie mają w pełni samodzielnego charakteru, odsyłając do przepisów prawa budowlanego (zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy budynkiem jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem [...]”; zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy budowlą jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury [...]”). Przepisy prawa budowlanego we wskazanym rozumieniu są zawarte w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm., dalej prawo budowlane).

Z kolei na gruncie prawa budowlanego ustawodawca wprowadził następujące definicje pojęć „obiekt budowlany”, „budynek” i „budowla”:

- obiekt budowlany – *budynek, budowla bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 prawa budowlanego);*
- budynek – *obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2 prawa budowlanego);*
- budowla – *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 wiatrowych, elektrowni*

jądrowych i innych urządzeń) lub fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 prawa budowlanego).

3. Przyjmuje się, że definicje „budynek” oraz „budowla” mają charakter rozłączny, co dotyczy zarówno ustawy o podatkach lokalnych, jak i prawa budowlanego. Oznacza to, że jako budowla może zostać uznany tylko taki obiekt budowlany, który nie jest budynkiem. Przy tym zakłada się, że przeprowadzając kwalifikację określonego obiektu budowlanego, należy w pierwszej kolejności dokonać oceny, czy obiekt ten jest budynkiem. Dopiero w razie uznania, że obiekt nie jest budynkiem możliwe jest przeprowadzenie oceny, czy dany obiekt mieści się w pojęciu budowli. Trzeba równocześnie zauważyć, że uznanie określonego obiektu jako mieszczącego się w pojęciu budynku oznacza automatycznie, że nie może on zostać zaliczony do kategorii budowli w rozumieniu ustawy o podatkach lokalnych.

W odniesieniu do budowli przyjmuje się, że art. 3 pkt 3 prawa budowlanego nie określa wyczerpującego katalogu obiektów budowlanych stanowiących budowle, na co wskazuje posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „w szczególności”. Zarazem jednak zaliczenie określonego obiektu budowlanego do kategorii budowli musi znajdować oparcie w przepisach prawa budowlanego. Konieczne jest zatem wykazanie, że posiadane przez obiekt budowlany cechy są w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego (zob. wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/99). Ponadto za budowle mogą zostać uznane tylko takie obiekty, które zostały wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, w innych przepisach tej ustawy bądź w załączniku do wymienionej ustawy.

II. Stan faktyczny poprzedzający wystąpienie ze skargą konstytucyjną

Wnioskiem z sierpnia 2015 r. Skarżąca wystąpiła do Burmistrza K o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 2010-2015 w łącznej kwocie zł. Jako przyczyny złożenia korekty Skarżąca wskazała m.in. błędne zakwalifikowanie do opodatkowania jako budowli obiektów, które jej zdaniem powinny zostać opodatkowane jako budynki.

Po rozpoznaniu wniosku Burmistrz K , decyzją z marca 2017 r. (sygn. akt), uwzględnił część wniosków podatnika, odmówił natomiast stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości w odniesieniu do niektórych kategorii obiektów (w tym silosów). Jak wskazał organ podatkowy, przy kwalifikacji podatkowej obiektów budowlanych konieczne jest ustalenie istotnych cech technicznych i konstrukcyjnych obiektu. Zdaniem organu, na gruncie przepisów prawa budowlanego silosy należy kwalifikować jako budowle, nie mieszczą się one natomiast – wbrew stanowisku Spółki – w pojęciu budynków. Taka kwalifikacja wynika z funkcji spełnianych przez silosy, ich przeznaczenia i sposobu wykorzystania (są wykorzystywane poprzez ich wypełnienie, a więc jako zbiornik). W dalszej kolejności organ podatkowy stwierdził, że kwalifikacja obiektu budowlanego na gruncie prawa budowlanego oddziałuje wprost na kwalifikację prawnopodatkową. Wskazane cechy nie pozwalają kwalifikować silosów jako budynków w rozumieniu ustawy o podatkach lokalnych.

Spółka wniosła odwołanie od decyzji Burmistrza K do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w B (dalej także SKO w B) w zakresie dotyczącym kwalifikacji prawnopodatkowej silosów,

Spółka wskazała, że obiekty te stanowią budynki i powinny podlegać opodatkowaniu od ich powierzchni użytkowej. SKO w B , decyzją z stycznia 2017 r. (sygn. akt), uchyliło w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazało sprawę do ponownego rozpatrzenia, wskazując, że w sentencji decyzji organu pierwszoinstancyjnego została wskazana łączna wysokość nadpłaty w podatku za okres obejmujący lata 2010-2015. Tymczasem podatek od nieruchomości jest podatkiem rozliczanym w cyklu rocznym, zatem decyzja powinna rozstrzygać o wysokości nadpłaty za poszczególne lata. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy organ pierwszoinstancyjny w wydanej decyzji ponownie odmówił stwierdzenia nadpłaty z tytułu podatku od nieruchomości (decyzja Burmistrza K z marca 2017 r., sygn. akt). Decyzja ta miała treść tożsamą z decyzją z marca 2017 r., różnica wyrażała się w tym, że w jej sentencji wskazano dodatkowo kwoty nadpłaty przypadające na poszczególne lata. Spółka wniosła odwołanie od tej decyzji.

SKO w B , decyzją z czerwca 2017 r. (sygn. akt 7), utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że definicja budowli zawarta w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego jest definicją negatywną (budowlą jest każdy obiekt, który nie może zostać zaliczony do kategorii budynków lub obiektów małej architektury) i w konsekwencji ma charakter otwarty. Załącznik do prawa budowlanego precyzuje kategorię obiektów objęte pojęciem „budowla” – kategoria XIX obejmuje zbiorniki przemysłowe, takie jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów chemicznych. Sporne obiekty budowlane pełnią funkcję zbiorników , natomiast ze względu na ich proporcje powinny być kwalifikowane jako silosy lub bunkry. Uwzględnienie powyższych cech skutkuje uznaniem, że pomimo spełnienia przez sporne obiekty cech budynku (trwałe związanie z gruntem, przegrody budowlane, fundamenty i dach) silos należy kwalifikować jako budowlę, a nie budynek. Skarżąca wniosła skargę od powyższej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w B (dalej: WSA w B lub Sąd), wyrokiem z października 2017 r. (sygn. akt), oddalił skargę. W uzasadnieniu do tego wyroku wskazano, że charakterystyka spornych obiektów nakazuje uznać je za silosy, które – zgodnie z prawem budowlanym – są kwalifikowane jako budowle. W ocenie WSA w przepisach prawa budowlanego oraz w załączniku do tej ustawy wskazane zostały konkretne obiekty budowlane stanowiące budowle. Wyklucza to możliwość uznania danego obiektu (w tym silosu) za budynek, choćby posiadał on jednocześnie cechy właściwe dla budynku. Sąd wskazał ponadto, że dokonując takiej kwalifikacji, należy wziąć pod uwagę elementy konstrukcyjne, elementy funkcjonalne, przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania obiektów, jako całości. Sąd uznał, że bezpodstawne jest dokonanie odmiennej kwalifikacji na gruncie podatku od nieruchomości, a więc uznania silosu za budynek w sytuacji, gdy dla określenia przedmiotu opodatkowania tym podatkiem ustawa o podatkach lokalnych odsyła bezpośrednio do prawa budowlanego.

Od powyższego wyroku skarżąca Spółka wniosła kasację, oddaloną wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z marca 2020 r. (sygn. akt

). W ocenie NSA, stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, aby zaliczyć sporne obiekty budowlane do kategorii budowli należy w pierwszej kolejności wykluczyć, że stanowią one budynki. Jeżeli dany obiekt budowlany wykracza poza jego ustawowo określone elementy typizujące budynek,

wówczas nie jest traktowany jako budynek, ale jako budowla. Przy dokonywaniu kwalifikacji tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze ich elementy funkcjonalne, a więc przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania obiektu jako całości. NSA uznał, że przeznaczenie oraz cechy funkcjonalne spornych obiektów (silosów) prowadzą do uznania, że powinny być one kwalifikowane nie jako budynki, ale budowle. Interpretacja taka znajduje także oparcie w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, zgodnie z którym silosy stanowią budowle, a nie budynki. Na tym tle NSA uznał prawidłowość ustaleń zawartych w kwestionowanym wyroku sądu pierwszej instancji.

W tym stanie Spółka wystąpiła ze skargą konstytucyjną.

III. Zarzuty Skarżącej

1. Wątpliwości skarżącej Spółki związane są z kwalifikacją na gruncie ustawy o podatkach lokalnych obiektów budowlanych pełniących funkcję magazynową dla materiałów sypkich

(w dalszej części stanowiska objekty te – analogicznie jak w skardze – oznaczane są zbiorczo pojęciem „silos”).

W orzecznictwie sądowym – w tym również w sprawach, w których stroną była Skarżąca – w płaszczyźnie obowiązku podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości silos jest traktowany jako budowla. Wprawdzie silos spełnia cechy budynku, ale jednocześnie odznacza się cechami i funkcjami (jako stanowiący element ciągu technologicznego w procesie produkcji i magazynowania), które nie pozwalają klasyfikować go jako budynku. W konsekwencji, w odniesieniu do silosów organy podatkowe stosują stawkę podatku od nieruchomości właściwą dla budowli. Wyrazem powyższej interpretacji jest następujące stanowisko, wyrażone w orzecznictwie sądów administracyjnych:

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 (wyrok NSA z marca 2020 r., sygn. akt).

Odmienne stanowisko wyraża skarżąca Spółka. Jej zdaniem, silosy wraz z obiektami towarzyszącymi spełniają wszystkie cechy przypisywane budynkom i w związku z tym powinny one podlegać opodatkowaniu z tytułu podatku od nieruchomości według stawek przyjętych dla budynków. Uzasadniając powyższe, Skarżąca stwierdziła, że zestawienie definicji „budynek” i „budowla” nie pozostawia wątpliwości, że obiekt spełniający określone ustawą warunki uznania za budynek nie może być jednocześnie budowlą. Dlatego, w celu ustalenia prawidłowego przedmiotu opodatkowania, w pierwszej kolejności należy ocenić, czy obiekt budowlany spełnia definicję budynku. Dopiero jeżeli dany obiekt nie posiada wszystkich 4 cech z definicji budynku, otwiera się możliwość kwalifikacji tego obiektu jako budowli (skarga, s. 19-20). W konsekwencji nie jest dopuszczalna sytuacja, w której obiekt (w tym silos) spełniający przewidziane w ustawie o podatkach lokalnych przesłanki typizujące budynek zostaje uznany na gruncie ustawy o podatkach za budowlę, niezależnie od spełnianej przez ten obiekt funkcji (skarga, s. 20). Przeciwne stanowisko, przyjmowane w orzecznictwie sądowym, w tym także w rozstrzygnięciach zapadłych w sprawie stanowiącej podstawę skargi konstytucyjnej, Skarżąca uznała za przejaw niedopuszczalnej wykładni prawotwórczej przez sądy (skarga, s. 21). Wyraża się ona w tym, że „silos posiadający wszystkie ustawowe cechy budynku podlega opodatkowaniu PON [podatkiem od nieruchomości – uwaga własna] jako budynek jedynie, jeżeli dodatkowo nie wykracza poza określone elementy budynku, tj. jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwość wykorzystywania są typowe dla budynku” (skarga, s. 22).

2. Skarżąca wskazała, że wątpliwości konstytucyjnoprawne podniesione w skardze związane są nie tyle z literalnym brzmieniem przepisów poddanych kontroli, ale ich utrwalonym rozumieniem przyjętym w orzecznictwie sądów administracyjnych. Interpretacja ta jest powszechna i doprowadziła do faktycznego ukształtowania treści art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych. Dopuszcza ona,

wbrew brzmieniu ustawy, przeprowadzenie prawnopodatkowej kwalifikacji obiektów budowlanych w oparciu o niewskazane w ustawie o podatkach lokalnych kryteria, takie jak funkcje, wyposażenie, przeznaczenie oraz sposób i możliwość wykorzystania obiektu jako elementu systemu technologicznego w procesie produkcji. Na tym tle Skarżąca sformułowała zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

3. Uzasadniając zarzut naruszenia prawa własności (art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji), Skarżąca wskazała, że konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Wprawdzie, jak przyznała Skarżąca, obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych stanowi konstytucyjnie dopuszczalną ingerencję w sferze prawa własności, jednak wszelkie ograniczenia w tym zakresie muszą znajdować podstawę w przepisach ustawowych. W odniesieniu do obowiązków podatkowych oznacza to, że określenie przedmiotu opodatkowania i właściwej dla niego stawki musi nastąpić w przepisach ustawowych. Niedopuszczalne jest natomiast nakładanie zobowiązania podatkowego na podstawie kryteriów pozaustawowych, które nadto są nieprecyzyjne. W stanie faktycznym stanowiącym podstawę skargi doprowadziło to do sytuacji, w której kwota naliczonego podatku od nieruchomości przewyższa kwotę podatku, jaka byłaby należna w sytuacji prawidłowego określenia Spółce zobowiązania podatkowego. Skutkuje to odebraniem Spółce prawa dysponowania środkami pieniężnymi w wysokości obejmującej zawyżoną kwotę podatku.

4. W uzasadnieniu skargi zarzut związany z naruszeniem art. 2 Konstytucji powiązany został z zasadą określoności prawa oraz – szerzej – z zasadą zaufania obywateli do państwa oraz zasadą pewności prawa.

Na tym tle skarżąca Spółka wskazała, że przepisy podatkowe muszą w sposób jasny i precyzyjny określać przedmiot i podstawę opodatkowania. Zdaniem Skarżącej, wymogów tych nie spełniają zakwestionowane w niniejszym postępowaniu przepisy ustawy o podatkach lokalnych. Stanowią one bowiem podstawę do wyprowadzenia przez organy podatkowe i sądy administracyjne normy prawnej, zgodnie z którą silos (magazyn) spełniający wszystkie cechy budynku z ustawowej definicji budynku, może podlegać opodatkowaniu jako budowla w oparciu o dodatkowe, niezastrzeżone w ustawie, a przy tym nieprecyzyjne i niezdefiniowane

w żaden sposób kryteria. Te pozaustawowe kryteria odnoszą się m.in. do funkcji, wyposażenia oraz sposobu wykorzystywania obiektu. W ten sposób doszło do rozszerzenia katalogu obiektów, które podlegają opodatkowaniu jako budowle, a w konsekwencji do zastosowania mniej korzystnej stawki niż w przypadku budynków.

5. Wątpliwości podniesione w związku z naruszeniem art. 217 Konstytucji stanowią kontynuację zarzutu, jaki skarżąca Spółka sformułowała na tle niezgodności kwestionowanych w skardze przepisów z zasadą określoności przepisów prawnych. Jak wskazała Skarżąca, z art. 217 Konstytucji wynika obowiązek uregulowania wszystkich istotnych elementów stosunku podatkowego, w tym przedmiotu opodatkowania, w akcie prawnym rangi ustawy (zasada szczególnej określoności przepisów podatkowych). Interpretacja wypracowana w orzecznictwie sądów administracyjnych dopuszcza natomiast, przy kwalifikacji prawnopodatkowej silosów, na odwołanie się do kryteriów nieznajdujących oparcia w ustawie. Na tym tle Skarżąca wskazała, że brak precyzji i niejasność kwestionowanych przepisów doprowadziły do przyznania organom podatkowym oraz sądom administracyjnym zbyt szerokich ram, w zakresie których stosowane są sporne przepisy. Skutkuje to tym, że w istocie organy władzy publicznej nie tyle stosują prawo, co zastępują prawodawcę w określaniu spraw, które powinny zostać precyzyjnie uregulowane w ustawie.

6. Również w przypadku zarzutu dotyczącego naruszenia art. 84 Konstytucji argumentacja powołana przez skarżącą Spółkę jest zbieżna z zarzutami sformułowanymi na tle art. 2 i art. 217 Konstytucji. Jak wskazała Skarżąca, art. 84 Konstytucji statuuje zasadę wyłączności ustawy w prawie daninowym, która stanowi uzupełnienie zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zasady określoności przepisów podatkowych, wywodzonych z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Z wymienionych zasad wynika zarówno to, że obowiązek podatkowy może być nałożony wyłącznie w drodze ustawy, jak również obowiązek uregulowania w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku podatkowego, przy zachowaniu w tym zakresie szczególnej precyzji. Z powołaniem na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Skarżąca wskazała na konieczność precyzyjnego określenia istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać podatkowe konsekwencje swoich działań.

Odnosząc powyższe wymogi do kwestionowanych w niniejszym postępowaniu przepisów, Skarżąca wskazała, że pozostają one w sprzeczności z obowiązkiem szczególnej precyzji przepisów daninowych. Ustawa podatkowa nie zawiera bowiem wyczerpującej regulacji przedmiotu opodatkowania, pozwalając – w oparciu o pozaustawowe przesłanki – na prawnopodatkową kwalifikację obiektu spełniającego wszystkie cechy budynku jako budowli.

7. Naruszenie zasady równości (art. 32 ust.1 Konstytucji) skarżąca Spółka powiązała ze zróżnicowaniem obciążeń podatkowych podmiotów, które posiadają identyczne obiekty budowlane. Zdaniem Skarżącej, niewymienione w ustawie dodatkowe przesłanki (funkcje pełnione przez obiekt, jego wyposażenie i przeznaczenie) nie stanowią istotnych cech różnicujących. Oparcie kwalifikacji danego obiektu o wyżej wymienione kryteria może prowadzić do różnej kwalifikacji podobnych, a nawet identycznych obiektów, jedynie ze względu na sposób ich użytkowania lub wyposażenie. Oznacza to nieumotywowany i nieznajdujący uzasadnienia w ustawie podatkowej dobór przesłanki różnicowania sytuacji podatników, naruszający zasadę równości wobec prawa. W takiej sytuacji, obiekty budowlane o identycznej konstrukcji, ale wykorzystywane w różny sposób, mogą być różnie traktowane na gruncie przepisów ustawy o podatkach lokalnych – jedne jako budynki, inne jako budowle. Prowadzi to do dyskryminacji podmiotów posiadających budynki silosów wykorzystywane w procesie produkcji względem innych podmiotów posiadających silosy, lecz niewykorzystujących ich na cele produkcyjne.

IV. Analiza formalna

1. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną Trybunał na każdym etapie postępowania zobowiązany jest do przeprowadzenia oceny, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, skutkujących umorzeniem postępowania. Dotyczy to wszelkich kwestii o charakterze wstępnym, w tym w szczególności przesłanek formalnych skargi. Merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest bowiem uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności. Przy tym skład rozpoznający sprawę *in merito* nie jest związany stanowiskiem zajęтым w postanowieniu o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego

biegu lub w postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie w przedmiocie odmowy nadania dalszego biegu skardze (zob. m.in. wyrok pełnego składu TK z 25 września 2019 r., sygn. akt SK 31/16 oraz powołane tam orzecznictwo).

Powyższe nakazuje uznać, że dopuszczenie na etapie wstępnej kontroli skargi konstytucyjnej do merytorycznego rozpoznania, co w niniejszym postępowaniu związane jest z wydaniem przez Trybunał postanowienia z 19 stycznia 2021 r. o nadaniu skardze dalszego biegu (sygn. akt Ts 138/20) nie stanowi definitywnego rozstrzygnięcia, iż dana skarga może podlegać kontroli merytorycznej.

2. W ocenie Sejmu, w niniejszym postępowaniu aktualizuje się negatywna przesłanka procesowa *ne bis in idem*, której wystąpienie skutkuje umorzeniem postępowania, ze względu na zbędność wydania wyroku. Na gruncie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) wskazaną przesłankę wyraża jej art. 59 ust. 1 pkt 3.

Przesłanka *ne bis in idem* występuje w sytuacji tożsamości przedmiotowej między postępowaniem zainicjowanym przed Trybunałem Konstytucyjnym a sprawą uprzednio już zakończoną wydaniem merytorycznego rozstrzygnięcia przez ten organ. Tożsamość przedmiotowa polega na wystąpieniu identyczności przedmiotu kontroli (przepisów, które podlegają ocenie Trybunału co do ich zgodności z przepisami wyższego rzędu), wzorców kontroli, jak również tożsamości problemu konstytucyjnego. Wyjaśniając powyższą sytuację w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, wskazuje się, że: „Zasada *ne bis in idem* wyraża tym samym niedopuszczalność orzekania w sprawie, jeżeli występuje w niej identyczność zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz postawionych zarzutów, jak w sprawie, w której Trybunał już wcześniej orzekał” (zob. m.in. postanowienie pełnego składu TK z 3 listopada 2015 r., sygn. akt SK 64/13, wraz z powołanym tam orzecznictwem; zob. także postanowienie TK z 11 marca 2021 r., sygn. akt SK 60/20).

Należy wskazać, że oprócz tożsamości przedmiotowej może wystąpić także tożsamość podmiotowa, a więc gdy postępowanie jest wszczynane przez ten sam podmiot, który uprzednio zainicjował już postępowanie przed Trybunałem zakończone wydaniem wyroku. Zbieg tożsamości przedmiotowej i podmiotowej

aktualizuje wystąpienie przesłanki *res iudicata*, która również skutkuje umorzeniem postępowania. Przesłanka ta jednak nie występuje na tle niniejszego postępowania.

3. Kwestionowane w niniejszym postępowaniu przepisy stanowiły już przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z 13 grudnia 2018 r. (sygn. akt SK 48/15) Trybunał orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1, 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.

Tożsamość pomiędzy niniejszym postępowaniem a rozstrzygnięciem Trybunału w sprawie o sygn. akt SK 48/15 zachodzi zarówno w odniesieniu do przedmiotu kontroli (zob. szerzej pkt IV.4 stanowiska), wzorców kontroli (zob. szerzej pkt IV.5 stanowiska), analogiczny w obu sprawach jest również problem konstytucyjny (zob. szerzej pkt IV.6 stanowiska). Przesądza to o wystąpieniu przesłanki *ne bis in idem* na tle niniejszego postępowania.

4. Odnosząc się do kwestii tożsamości w aspekcie przedmiotowym obu postępowań należy wskazać, że przedmiotem kontroli w postępowaniu o sygn. akt SK 48/15 był art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, natomiast w niniejszym postępowaniu jako przedmiot kontroli wskazano ponadto art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2-3 i art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Zdaniem Sejmu, rozszerzenie przedmiotu kontroli w niniejszym postępowaniu – w stosunku do postępowania o sygn. akt SK 48/15 – ma jednak charakter pozorny. W istocie wątpliwości podniesione przez skarżącą Spółkę odnoszą się wyłącznie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, nie dotyczą natomiast pozostałych wskazanych przez Skarżącą przepisów. Uzasadniając powyższy pogląd, należy podnieść następujące okoliczności.

Po pierwsze, trzeba zauważyć, że w postępowaniu w sprawie o sygn. akt SK 48/15 podmiot inicjujący to postępowanie, działając w analogicznym stanie faktycznym, jako przedmiot kontroli wskazał art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych. Trybunał umorzył jednak postępowanie w zakresie kontroli konstytucyjności w odniesieniu do powyższego przepisu, stwierdzając, że przepis ten nie odnosi się do problemu podniesionego przez podmiot inicjujący postępowanie

przed Trybunałem. Zważając na tożsamość problemu konstytucyjnego w obu sprawach (*in casu*: dopuszczalność prawnopodatkowej kwalifikacji określonego obiektu budowlanego jako budowli w sytuacji, gdy obiekt ten spełnia określone ustawą cechy nakazujące zaliczyć go do kategorii budynków), należy przyjąć brak adekwatności art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych także na gruncie niniejszego postępowania. Zarazem trzeba zauważyć, że art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych został powołany w *petitum* wyroku w sprawie o sygn. akt SK 48/15 w części wskazującej zakresową niekonstytucyjność kontrolowanego przepisu.

Po drugie, powołany przez skarżącą Spółkę jako przedmiot kontroli art. 2 ust. 1 pkt 2-3 ustawy o podatkach lokalnych 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”. Definicje tych pojęć zawiera odpowiednio art. 1a ust. 1 pkt 1 i art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych. Zważywszy zatem na stan faktyczny towarzyszący skardze tylko te przepisy (a konkretnie: art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych) stanowią adekwatny przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu. Potwierdzeniem powyższego jest zresztą argumentacja powołana w skardze. Artykuł 2 ust. 1 pkt 2-3 ustawy zostały powołane jako przedmiot kontroli wyłącznie w *petitum* skargi, natomiast brak jest jakiegokolwiek odwołania do tych przepisów w uzasadnieniu. Okoliczność ta stanowiłaby zarazem – równoległe do przesłanki *ne bis in idem* – podstawę do umorzenia postępowania w odniesieniu do art. 2 ust. 1 pkt 2-3 ustawy o podatkach lokalnych ze względu na brak stosownego uzasadnienia postanowionego zarzutu.

Uwzględniając powyższe, uzasadniony jest pogląd, że właściwym przedmiotem kontroli w niniejszym postępowaniu jest wyłącznie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, co przesądza o tożsamości przedmiotu kontroli w niniejszym postępowaniu oraz w sprawie o sygn. akt SK 48/15.

5. Odnosząc się do kwestii tożsamości postępowania w aspekcie wzorców kontroli, należy wskazać, że w sprawie o sygn. akt SK 48/15 wzorzec kontroli stanowiła zasada szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzona z art.

84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Z kolei w niniejszym postępowaniu wzorcami są art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Zestawienie wzorców kontroli powołanych w obu postępowaniach prowadzi *prima facie* do uznania, że w niniejszym postępowaniu powołane zostały wzorce (tj. art. 64 ust. 1, art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji), niestanowiące wzorca kontroli konstytucyjności w sprawie o sygn. akt SK 48/15. Takie ujęcie nie jest jednak trafne.

Należy zauważyć, że również w postępowaniu w sprawie o sygn. akt SK 48/15 podmiot inicjujący postępowanie jako wzorce kontroli wskazał art. 2 Konstytucji i wywodzoną z tego przepisu zasadę określoności przepisów prawnych, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 84 Konstytucji. Trybunał uznał jednak, że powoływanie tych wzorców jest nieadekwatne bądź zbędne. W przypadku naruszenia zasady równości Trybunał stwierdził, że wątpliwości podniesione w tym względzie przez podmiot inicjujący postępowanie mają pozorny i nieuzasadniony charakter. W odniesieniu natomiast do art. 2 i art. 84 Konstytucji oraz wywodzonej z nich zasady określoności przepisów prawnych Trybunał wskazał, że wzorzec ten objęty jest zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych wywodzoną z art. 217 Konstytucji. Na tym tle zbędne jest przeprowadzenie oceny zgodności z punktu widzenia art. 2 i art. 84 Konstytucji. Wreszcie, w obu sprawach, skarżący w identyczny sposób podnieśli zarzut ingerencji w sferę prawa własności w odniesieniu do środków finansowych, przy czym w sprawie o sygn. akt SK 48/15 jako wzorzec kontroli w tym względzie został powołany wyłącznie art. 64 ust. 3 Konstytucji, podczas gdy w niniejszym postępowaniu jest to również art. 64 ust. 1 Konstytucji. Wskazanie dodatkowo art. 64 ust. 1 Konstytucji jako wzorca kontroli nie może być uznane za skutkujące rozszerzeniem wzorców, jeżeli uwzględnić przedmiotowe i funkcjonalne powiązanie występujące pomiędzy ust. 1 i ust. 3 w ramach art. 64 Konstytucji.

Zważywszy na tożsamość problemu konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt SK 48/15 z niniejszym postępowaniem, jak również analogie w stanie faktycznym stanowiącym podstawę wystąpienia ze skargami w obu postępowaniach należy uznać, że wzorce uznane za nieadekwatne bądź zbędne w postępowaniu w sprawie o sygn. akt SK 48/15 (a więc: art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 1 i art. 84 Konstytucji) są także odpowiednio nieadekwatne i zbędne w niniejszym postępowaniu. Na tym tle zasadne jest uznanie występowania tożsamości w odniesieniu do wzorców kontroli między postępowaniem w sprawie o sygn. akt SK 48/15 i niniejszą sprawą.

6. Zarówno w sprawie zakończonej wyrokiem o sygn. akt SK 48/15, jak i w niniejszym postępowaniu, tożsamy pozostaje również problem konstytucyjny stojący u podstaw skargi. W obu sprawach wątpliwości powstały na tle kwestii, czy określony obiekt budowlany, spełniający cechy budynku, może być kwalifikowany w kontekście przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla. Taka kwalifikacja odbywa się, co wskazywali skarżący, z naruszeniem definicji „budynek” przyjętej w ustawie o podatkach lokalnych. Otóż zdaniem skarżących w obu postępowaniach, dany obiekt mieści się w definicji budynku, ale mimo to nie jest kwalifikowany przez organy podatkowe jako budynek, tylko jako budowla. W przypadku niniejszego postępowania skarżąca Spółka oszacowała, że skutkuje to zwiększeniem obciążenia podatkowego o 35 %. Jedyna różnica pomiędzy obydwojma postępowaniami sprowadza się do tego, że w sprawie o sygn. akt SK 48/15 wątpliwości związane były z kwalifikacją prawnopodatkową kontenerów telekomunikacyjnych, a w niniejszym postępowaniu – silosów.

Powyższe przesądza o zbieżności problemu konstytucyjnego pomiędzy sprawą o sygn. akt SK 48/15 i niniejszym postępowaniem.

7. Skarżąca jest świadoma, że kwestionowane w skardze przepisy stanowią już przedmiot kontroli Trybunału, co aktualizuje konieczność oceny, czy w postępowaniu nie zachodzi przesłanka *ne bis in idem*. Zdaniem Skarżącej, nie występuje jednak tożsamość przedmiotu kontroli z postępowaniem Trybunału zakończonym wyrokiem w sprawie o sygn. akt SK 48/15. Wyjaśniając powyższe w uzasadnieniu skargi wskazano, że: „Skarżąca kontestuje treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów UPOL [ustawy o podatkach lokalnych – uwaga własna] w zakresie nieuznania za budynki obiektów posiadających wszystkie cechy budynków, ukształtowaną w orzecznictwie już po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny ww. wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, w przy tym – w odniesieniu specyficznie do silosów (magazynów), tj. innych obiektów aniżeli objętych ww. postępowaniem przed Trybunałem w sprawie o sygn. SK 48/15 (które dotyczyło kontenerów telekomunikacyjnych)” (skarga, s. 9).

Zdaniem Sejmu, powyższe stanowisko nie zasługuje na uwzględnienie, a zarazem potwierdza tylko wystąpienie na tle rozpatrywanej sprawy przesłanki *ne bis in idem*. W tym kontekście trzeba zwrócić uwagę na dwie kwestie.

Po pierwsze, nie znajduje potwierdzenia pogląd skarżącej Spółki, że przedmiot kontroli stanowi interpretacja art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych ukształtowana po wydaniu przez Trybunał wyroku o sygn. akt SK 48/15. Analogicznie jak w sprawie o sygn. akt SK 48/15, także w niniejszym postępowaniu kwestionowana jest dopuszczalność uznania za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy. W sprawie o sygn. akt SK 48/15 takie ujęcie problemu konstytucyjnego znalazło wyraz w sentencji wyroku – Trybunał stwierdził w nim niezgodność z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych 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.

Identyczne ujęcie przedmiotu kontroli i problemu konstytucyjnego występuje w niniejszym postępowaniu. Skarżąca wskazała bowiem, że chodzi o sytuację, w której:

- *przepisy UPOL 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 UPOL jest pomimo to uznawany za budowlę (skarga, s. 2);*
- *organy i sądy administracyjne kwalifikują budynki silosów w szczególności przypisując im funkcję elementów ciągów technologicznych w procesie produkcji*
, a w konsekwencji - pomimo spełniania przez te obiekty wszystkich przesłanek z definicji budynku na gruncie UPOL – uznają je za budowle (np. zbiorniki) (skarga, s. 11);
- *skoro ustawodawca nie sformułował dodatkowych wytycznych, to każdy obiekt budowlany, który spełnia kryteria wyrażone w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL będzie budynkiem (skarga, s. 21);*
- *doprowadziło [to] do usankcjonowania przez orzecznictwo dodatkowych przesłanek uznania danego obiektu za budynek i ukształtowania się normy prawnej, zgodnie z którą silos posiadający wszystkie ustawowe cechy budynku podlega opodatkowaniu PON [podatku od nieruchomości – uwaga własna] jako budynek jedynie, jeżeli dodatkowo nie wykracza poza określone elementy budynku, tj. jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwość wykorzystywania są „typowe dla budynku” (skarga, s. 22);*

– zaskarżone przepisy [...] pozwalają bowiem na kwalifikowanie obiektu spełniającego wszystkie cechy budynku jako budowli (skarga, s. 31).

Przytoczone wypowiedzi wskazują jednoznacznie, że chodzi o tożsamy problem konstytucyjny i jednocześnie o ten sam przepis poddany kontroli, jak w sprawie o sygn. akt SK 48/15. Warto na marginesie zauważyć, że Skarżąca – będąc świadoma tożsamości przedmiotu kontroli – celowo nie ujęła przedmiotu kontroli w formule zakresowej, aby nie narazić się zarzut tożsamości ze sprawą o sygn. akt SK 48/15. Takie podejście, odstępujące od ujęcia przedmiotu kontroli w postaci zakresowej, jest jednak chybione w sytuacji, gdy przedmiot kontroli obejmuje normę wynikającą nie tyle z brzmienia przepisu, ale nadaną mu w procesie stosowania prawa. Brak zakresowego ujęcia przedmiotu kontroli w niniejszym postępowaniu ma zatem charakter pozorny. Jeżeli bowiem uwzględnić zarzut Skarżącej wyrażający się w stosowaniu kwestionowanych przepisów przez sądy w sposób odbiegający od ich językowego brzmienia, to zarzut tego rodzaju zawsze musi zostać ujęty w formule zakresowej. Na gruncie niniejszego postępowania powinien on zarazem zostać ujęty w identyczny sposób, jak w sprawie o sygn. akt SK 48/15.

Po drugie, Skarżąca wskazała, że chodzi o interpretację art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych w odniesieniu do innych obiektów budowlanych niż w sprawie o sygn. akt SK 48/15. O ile bowiem w sprawie o sygn. akt SK 48/15 wątpliwości związane były z kwalifikacją kontenerów telekomunikacyjnych jako budowli, to w niniejszym postępowaniu chodzi o kwalifikację silosów. Wyjaśnienia przedstawione przez Skarżącą nie mogą jednak zostać uznane za trafne. Orzeczenie w sprawie o sygn. akt SK 48/15 nie odnosiło się bowiem – uwzględniając sentencję wyroku – jedynie do kontenerów telekomunikacyjnych, ale obejmowało wszelkie obiekty budowlane, które spełniają cechy budynku, a więc także silosów. Jeżeli natomiast orzeczenie Trybunału miałyby znajdować zastosowanie wyłącznie do określonego typu obiektów budowlanych, to znalazłoby to wyraz albo w przepisach poddanych kontroli (dotyczy sytuacji, gdy kwestionowany przepis odnosiłby się wyłącznie do określonej kategorii obiektów budowlanych, a więc np. kontenerów telekomunikacyjnych) lub w zakresowym ujęciu przedmiotu kontroli (tak przyjęto w wyroku TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, w którego *petitum* Trybunał sprecyzował, że wyrok dotyczy art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 rozumianych „w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach”).

Na tym tle nie znajduje potwierdzenia stanowisko wyrażone przez skarżącą Spółkę, zgodnie z którym „w takim zakresie [w odniesieniu do silosów – uwaga własna] Trybunał nie dokonywał jeszcze kontroli zakwestionowanych w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisów UPOL” (skarga, s. 10). Wskazać należy, że występuje sytuacja przeciwna, a mianowicie Trybunał w wyroku w sprawie o sygn. akt SK 48/15 przeprowadził kontrolę konstytucyjności w odniesieniu do wszystkich obiektów budowlanych, do których odnoszą się definicje zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1-2 ustawy o podatkach lokalnych, a więc zarówno wobec budynków, jak i budowli. Oznacza to, wbrew twierdzeniom Skarżącej, że wyrok ten obejmował również obiekty użytkowane przez skarżącą Spółkę, tj. silosy.

8. Uwzględniając analizę przeprowadzoną w pkt IV.2-7, Sejm wnosi – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, o **umorzenie** postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku.

9. Poza wystąpieniem przesłanki *ne bis in idem*, skutkującej koniecznością umorzenia niniejszego postępowania powstaje wątpliwość, czy przedmiotowa skarga nie jest skargą na akt stosowania prawa. Rozpatrywanie tego rodzaju skarg leży poza zakresem kognicji polskiego Trybunału Konstytucyjnego, który – na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji – rozpatruje wyłącznie „skargi na przepis”, a nie „skargi na akt stosowania prawa”.

Kwestia ta może być jednak różnie interpretowana, a jej ostateczne rozstrzygnięcie leży w kwestii Trybunału Konstytucyjnego. Z jednej strony Skarżąca kwestionuje ostateczne rozstrzygnięcie sądowe zapadłe w jej sprawie, ale zarazem wskazała, że chodzi o rozstrzygnięcie wydane na podstawie przepisu, który uzyskał określoną i utrwaloną wykładnię w orzecznictwie sądowym. W takiej sytuacji przedmiotem skargi jest przepis w jego rozumieniu nadanym w orzecznictwie sądowym, co – w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – stanowi skargę dopuszczalną w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji. Z drugiej strony nie budzi jednak wątpliwości, że zarzuty Skarżącej są związane z interpretacją przepisu przyjętą w jednostkowej sprawie. Zasadność takiej interpretacji Skarżąca neguje, dążąc do uchylecia ostatecznego rozstrzygnięcia sądowego w jej sprawie i wydania korzystnego dla niej wyroku, przy zastosowaniu wskazywanej przez nią interpretacji

przepisu. W takiej konfiguracji skarga konstytucyjna zmierza do poddania weryfikacji rozstrzygnięć sądowych zapadłych w sprawie Skarżącej. Tymczasem, jak przyjmuje sąd konstytucyjny „w świetle obowiązującej Konstytucji nie leży w jego gestii kontrola orzeczeń sądowych w sprawach indywidualnych. Skarżąca za pomocą instytucji skargi konstytucyjnej nie może kwestionować ostatecznego orzeczenia sądu wydanego w jej sprawie” (postanowienie TK z 14 lipca 2021 r., sygn. akt SK 15/21).

Na rzecz zakwalifikowania niniejszej skargi jako skargi na akt stosowania prawa może przemawiać także rozstrzygnięcie Trybunału zawarte w postanowieniu z 15 grudnia 2020 r., sygn. akt SK 80/19. Postanowienie to jest o tyle istotne, że przedmiot kontroli w tym postępowaniu stanowiły art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, a więc te same przepisy, które są kwestionowane w niniejszym postępowaniu. Zbliżony był również problem konstytucyjny – w postępowaniu w sprawie o sygn. akt SK 80/19 wątpliwości dotyczyły tego, czy obudowy górnicze mieszczą się w pojęciu budowli i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Trybunał odmówił rozpoznania powyższej skargi stwierdzając, że jest to skarga na akt stosowania prawa. Uzasadniając powyższe stanowisko, wskazano, że:

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 [...]. Trybunał w swoim dotychczasowym orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, że nie ma kompetencji do badania aktów stosowania prawa lub dokonania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa. Skarga konstytucyjna jest „zawsze «skargą na przepis», a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli to prowadziło do niekonstytucyjnego skutku. Kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (postanowienie TK z 15 grudnia 2020 r., sygn. akt SK 80/19).

V. Uwagi dodatkowe

Niezależnie od występującej w niniejszym postępowaniu przesłanki *ne bis in idem* należy stwierdzić, że zarzuty skarżącej Spółki nie zasługują na uwzględnienie.

W ocenie Skarżącej, każdy obiekt budowlany spełniający cechy wymienione enumeratywnie w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych (trwałe związanie obiektu z gruntem, wydzielenie obiektu z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu) powinien być traktowany na gruncie ustawy o podatkach lokalnych jako budynek. Takie stanowisko nie może być jednak uznane za trafne, jeżeli uwzględnić następujące okoliczności.

Po pierwsze, w myśl prawa budowlanego nie może budzić wątpliwości, że sporne objekty – a więc silosy wraz z towarzyszącymi im urządzeniami technicznymi i obiektami budowlanymi – są zbiornikami, które z kolei stanowią budowle. Z kolei zaliczenie określonego obiektu do kategorii budowli powoduje, że nie może on zostać uznany za budynek. Wskazując na podstawy prawne takiej interpretacji, należy powołać przede wszystkim art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, który wprowadza rozłączność pomiędzy budowlami i budynkami („Ilekróć w ustawie jest mowa o [...] budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak [...] zbiorniki”). Kwalifikację silosu jako budowli potwierdza nadto załącznik do prawa budowlanego, w którym do kategorii XIX zaliczono zbiorniki przemysłowe, takie jak silosy, elewatory i bunkry do magazynowania.

Na tym tle należy zauważyć, że budowlą w rozumieniu prawa budowlanego może być także taki obiekt, który spełnia zarazem cechy budynku. Nie dotyczy to tylko silosów, ale także np. wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy prawa budowlanego „budowli obronnych (fortyfikacji)”. Bezsprzecznie do tej kategorii mogą być zaliczone np. betonowe bunkry obronne o przeznaczeniu militarnym – nie ma wątpliwości, że są one trwale związane z gruntem, zostały wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach. Oznacza to, że objekty te spełniają wszystkie cechy budynku sprecyzowane w prawie budowlanym, a także w ustawie o podatkach lokalnych, a mimo to są kwalifikowane przez ustawodawcę jako budowla, a nie budynek.

Tożsame stanowisko w postępowaniu prawnopodatkowym dotyczącym skarżącej Spółki – w odniesieniu do spornych silosów – przyjął Burmistrz K , trafnie wskazując, że:

Ustawodawca tworząc definicję budynku dla UPOL, nie zastrzegł w żaden sposób, że obiekt wypełniający znamiona budynku nie może być budowlą. Takie wyłączenie pojawiło się natomiast w definicji budowli – zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem. Tym samym okoliczności, że

posiadają elementy statuujące pojęcie budynku nie oznacza jeszcze, wbrew stanowisku Spółki, że stanowią one budynek w rozumieniu UPOL. W sytuacji bowiem, gdy dany obiekt budowlany spełnia definicję budynku, ale wykracza poza jej ustawowo wskazane elementy, powinien być traktowany jako budowla, a nie jako budynek (decyzja Burmistrza K z marca 2017 r., sygn.).

Po drugie, należy zauważyć, że definicja budynku na potrzeby prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach lokalnych jest identyczna. Tak więc zgodnie z art. 3 ust. 2 prawa budowlanego budynkiem jest „obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada[jący] fundamenty i dach”. Treść tę powieliła art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych – zgodnie z tym przepisem budynkiem jest „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”. Obie definicje są tożsame. Jeżeli uwzględnić tę tożsamość należy stwierdzić, że brak jest podstaw dla zaistnienia sytuacji, w której ten sam obiekt (*in casu*: silos) na gruncie prawa budowlanego byłby traktowany jako budowla, a na gruncie ustawy o podatkach lokalnych byłby budynkiem.

Po trzecie, powstać może wątpliwość, czy ustawa o podatkach lokalnych nie wprowadza autonomicznej definicji budynku w stosunku do prawa budowlanego. Pogląd taki jest jednak nietrafny. Definiując pojęcie budynku, podobnie jak i pojęcie budowli, ustawa o podatkach lokalnych wprost nawiązała do definicji tych pojęć w prawie budowlanym. Co więcej, definicja budynku przyjęta w ustawie o podatkach lokalnych została wprost zaczerpnięta z prawa budowlanego. Skutkuje to uznaniem,

że pierwszeństwo w klasyfikacji określonych obiektów budowlanych jako budynków bądź jako budowli należy przypisać przepisom prawa budowlanego.

Przeprowadzona analiza stanowi podstawę do sformułowania następujących konkluzji: 1) w świetle ustawy prawo budowlane silosy zaliczają się do kategorii zbiorników, z kolei zbiorniki zaliczają się do kategorii budowli; 2) zaliczenie określonego obiektu (*in casu*: silosu) do kategorii budowli oznacza, że obiekt ten nie może zostać uznany za budynek; 3) definicja budynku zawarta w ustawie o podatkach lokalnych, identyczna z definicją z prawa budowlanego, nie daje podstaw do przekwalifikowania obiektów stanowiących budowle na gruncie prawa budowlanego na budynki w rozumieniu ustawy o podatkach; 4) klasyfikacja obiektu na gruncie ustawy o podatkach lokalnych powinna być tożsama z klasyfikacją przeprowadzoną w oparciu o przepisy prawa budowlanego.

W sprzeczności z powyższym ujęciem nie stoi rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego przyjęte w sprawie o sygn. akt SK 48/15, w którym uznano, że obiekt budowlany, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej, jest budynkiem na gruncie prawa budowlanego (i w konsekwencji nie może zostać uznany za budowlę). Powtórzyć trzeba ponownie, że przyjęte przez ustawodawcę kryteria uznania określonego obiektu budowlanego na gruncie prawa budowlanego oraz na gruncie ustawy o podatkach lokalnych są identyczne. Jeżeli zatem w oparciu o te same kryteria obiekt nie jest uznawany za budynek w rozumieniu prawa budowlanego, to nie może być także uznany za budynek w rozumieniu ustawy o podatkach lokalnych. Przyjęcie odmiennej interpretacji byłoby możliwe tylko w sytuacji, gdyby obiektywne cechy (obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach) były rozumiane odmiennie – z jednej strony – na gruncie prawa budowlanego, z drugiej zaś na gruncie ustawy o podatkach lokalnych. Taki pogląd nie znajduje jednak uzasadnienia. Prowadzi to do uznania, że przewidziane w przepisach prawa budowlanego wyłączenie określonych rodzajów obiektów budowlanych z kategorii budynków jest aktualne także na gruncie ustawy o podatkach lokalnych. Odnosząc się do stanu faktycznego należy stwierdzić, że bezsprzecznie silos spełnia cechy budynku według definicji przyjętej w prawie budowlanym. Mimo to świadomie ustawodawca wyłączył tę kategorię obiektów budowlanych z kategorii budynków uznając je za budowle. Podkreślenia wymaga, że posiadanie przez obiekt budowlany (np. silos) takich cech jak trwałe związanie z

gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie dachu i fundamentów nie prowadzi do uznania tego obiektu za budynek właśnie z tego względu, że ustawodawca zaliczył go *expressis verbis* do kategorii budowli. W tym kontekście należy wskazać, że na gruncie ustawy o podatkach lokalnych budowlą jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem” (art. 1a ust. 1 pkt 2). Silos w rozumieniu prawa podatkowego jest budowlą niebędącą budynkiem, zatem tożsama kwalifikacja musi być przeprowadzona na gruncie ustawy o podatkach lokalnych.

2. Uwzględniając przedstawioną powyżej interpretację, za trafne – w przedmiocie rozstrzygnięcia – należy uznać ustalenia przyjęte przez organy podatkowe w postępowaniu podatkowym w sprawie skarżącej Spółki. W postępowaniu tym w sposób bezsporny ustalono, na podstawie opinii biegłego, że wskazywane przez Skarżącą obiekty budowlane,

mieszczą się w

pojęciu silosu/zbiornika, służącego do gromadzenia i przekazywania różnych cieczy, gazów i ciał sypkich.

W decyzji organu podatkowego stwierdzono, że zgodnie z kryterium przedmiotowym, sporne obiekty budowlane są zbiornikami w rozumieniu kategorii XIX załącznika do prawa budowlanego, natomiast ze względu na proporcje, jakie przyjmuje się w praktyce inżynierskiej, mogą zostać zakwalifikowane jako bunkry lub jako silosy. Stan techniczny i cechy konstrukcyjne tych obiektów umożliwiają ich użytkowanie tylko i wyłącznie w celu składowania w nich materiałów sypkich. Nie mogą one natomiast służyć jako obiekty mieszkalne lub jako obiekty przeznaczone na stały pobyt ludzi (decyzja Burmistrza K z marca 2017 r., sygn.

, s. 17). Organ podatkowy stwierdził w konsekwencji, że w świetle definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, przy uwzględnieniu przeznaczenia i funkcji spornych obiektów, stanowią one budowle.

Charakterystyka wskazanych obiektów powoduje, że już na etapie projektowania zostały one uznane za silosy rozumiane jako obiekty budowlane o specjalnej konstrukcji, z przeznaczeniem jako przestrzeń do magazynowania materiału sypkiego, a nie jako budynek magazynowy (zob. jw., s. 17 oraz wyrok WSA w B z października 2017 r., sygn. akt). Silosem w tym rozumieniu jest zbiornik w kształcie walca pionowego, wykonany z blachy stalowej lub aluminiowej, tworzyw sztucznych, betonu zbrojonego lub drewna. Przyjmuje się, że silosem jest taki zbiornik, którego wysokość komory jest równa lub większa pięciokrotności promienia komory zbiornika (w tym ujęciu wszystkie kwestionowane przez Skarżącą obiekty budowlanego mieszczą się w pojęciu silosu). Przyjmowane jest również inne stanowisko co do stosunku wysokości i promienia komory zbiornika – w takim przypadku obiekty wskazane przez Skarżącą należałoby kwalifikować nie jako silosy, ale jako bunkry. Nie zmienia to jednak kwalifikacji spornych obiektów, skoro także bunkry zostały przez ustawodawcę zaliczone do kategorii budowli.

3. Interpretacja wskazana wyżej w pkt V.1 znalazła odzwierciedlenie w wyroku WSA w B z października 2017 r., sygn. akt , podjętym w sprawie skarżącej Spółki. Sąd podkreślił, że silosy zostały wprost uznane za budowle na gruncie prawa budowlanego. W art. 3 ust 3 prawa budowlanego, którego uzupełnieniem jest załącznik do tej ustawy, określono katalog obiektów budowlanych, które ze względu na przeznaczenie i ich funkcjonalność zostały zakwalifikowane przez ustawodawcę za budowle. Wyklucza to możliwość uznania danego obiektu za budynek, choćby dany obiekt budowlany posiadał jednocześnie cechy właściwe dla budynku. Dokonując takiej kwalifikacji, należy wziąć pod uwagę elementy konstrukcyjne oraz elementy funkcjonalne obiektu budowlanego, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania jako całości. Ponadto trzeba uwzględnić, 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. Nie jest zatem możliwe dokonanie odmiennej kwalifikacji na gruncie podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy dla określenia przedmiotu opodatkowania tym podatkiem ustawa o podatkach lokalnych odsyła bezpośrednio do prawa budowlanego.

Stanowisko zawarte w wyroku WSA w B z października 2017 r., sygn. akt stanowi przejaw utrwalonej w orzecznictwie sądów administracyjnych linii orzeczniczej. Jest ona kontynuowana także po wejściu w życie wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt SK 48/15. Zgodnie z interpretacją przyjmowaną przez sądy administracyjne, spełnienie przez określony obiekt budowlany cech budynku określonych w art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach lokalnych (trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów i dachu) nie prowadzi automatycznie do uznania, że obiekt należy kwalifikować jako budynek w sferze zobowiązania wynikającego z podatku od nieruchomości. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów budowlanych należy bowiem zawsze mieć na uwadze także 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, 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 ustawy o podatkach lokalnych. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. Powyższe stanowisko zostało przyjęte m.in. w wyrokach NSA z: 28 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1403/05; 10 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1313/07; 7 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 2095/08; 18 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 213/12; 23 listopada 2016 r. sygn. akt II FSK 1739/16, a także wyrokach: WSA w Bydgoszczy z 16 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 941/15; WSA w Gdańsku z 15 marca 2016 r., sygn. akt I SA/Gd 21/16 i WSA w Olsztynie z 9 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/O 817/14.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek