

Warszawa, dnia 01 marca 2018 r.

RZĄDOWE CENTRUM LEGISLACJI
DEPARTAMENT PRAWNY I POSTĘPOWAŃ PRZED
TRYBUNAŁEM KONSTITUCYJNYM

RCL.DPPTK.590.1/2018

INFORMACJA O WYROKU

TRYBUNAŁU KONSTITUCYJNEGO

Z DNIA 13 GRUDNIA 2017 R. W SPRAWIE O SYGN. AKT SK 48/15¹

I. Problem konstytucyjny.

Wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r. wydany został po rozpatrzeniu przez Trybunał Konstytucyjny sprawy zainicjowanej skargą konstytucyjną spółki akcyjnej, będącej podatnikiem podatku od nieruchomości. W deklaracjach podatkowych za lata 2006 – 2008 Skarżąca spółka wykazała do opodatkowania dwa kontenery telekomunikacyjne jako budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. W wyniku przeprowadzonego postępowania organy podatkowe uznały sporne kontenery za budowle, a nie budynki, co oznaczało zwiększenie ciężaru podatkowego (zdaniem Skarżącej niemal 40-krotne). Stanowiska spółki w kwestii zakwalifikowania kontenerów telekomunikacyjnych jako budynków nie podzielił również Wojewódzki Sąd Administracyjny, a następnie Naczelny Sąd Administracyjny.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała zgodność z wzorcami konstytucyjnymi art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych², w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. Biorąc pod uwagę, że w dniu orzekania przywołane przepisy obowiązywały w niezmienionej treści w stosunku do ich treści ze wskazanego przez Skarżącą okresu, Trybunał Konstytucyjny uznał poczynione w skardze konstytucyjnej ograniczenie czasowe zakresu zastosowania kwestionowanych unormowań za niezasadne.

¹ Sentencja wyroku została ogłoszona dnia 27 grudnia 2017 r. w Dz. U. poz. 2432.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, z późn. zm.; zwana dalej: „u.p.o.l.”.

Trybunał stwierdził ponadto, że w świetle stanu faktycznego sprawy uzasadnione było poddanie kontroli konstytucyjnej jedynie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w stosownym zakresie wyznaczonym treścią skargi.

Trybunał Konstytucyjny ustalił, że problem konstytucyjny rozpatrywany w przedmiotowej sprawie dotyczy zgodności ze standardami konstytucyjnymi normy prawnej ukształtowanej w drodze powszechnie przyjętej wykładni przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którą w zakresie dotyczącym podatku od nieruchomości obiekt budowlany posiadający wszystkie cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. może być uznany za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., co wiąże się ze zwiększeniem wysokości obciążenia fiskalnego podatnika tego podatku.

II. Wzorce kontroli.

Jako wzorce kontroli Skarżąca powołała: art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Trybunał jako adekwatny wzorzec kontroli w przedmiotowej sprawie przyjął zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217, w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

III. Treść orzeczenia.

W omawianym wyroku Trybunał Konstytucyjny 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 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217, w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Ponadto Trybunał umorzył postępowanie w pozostałym zakresie.

Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że zgodnie z ustabilizowaną linią orzeczniczą sądy administracyjne na gruncie przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości dokonują kwalifikacji jako budowli w znaczeniu określonym przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., tych obiektów budowlanych, które spełniają kryteria bycia budynkiem, wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Opierają się przy tym na dwóch niezbyt klarownych argumentach – językowym i celowościowym. Argument językowy wyraża się w konstatacji, że skoro ustawodawca nie zastrzegł w definicji pojęcia budynku, iż nie może on być budowlą, czyniąc jednakże zastrzeżenie w definicji pojęcia budowli, że nie może być

ona budynkiem, to nie jest wykluczone, żeby pewne budynki uznać za budowle. Trybunał nie podzielił takiego rozumowania, uznając je za obarczone błędem logicznym. Jak podkreślono w uzasadnieniu omawianego wyroku, skoro budowla – zgodnie z definicją ustawową – nie może być budynkiem, to tym samym budynek nie może być budowlą. Wynika to w sposób logiczny z symetrycznego charakteru relacji wykluczania. Jeżeli bowiem zbiór A (zbiór budowli) wyklucza się ze zbiorem B (zbiór budynków), to tym samym zbiór B musi wykluczać się ze zbiorem A.

Argument celowościowy, podnoszony w orzecznictwie organów i sądów, odwołuje się przy dokonywaniu kwalifikacji określonego obiektu budowlanego do pełnionej przezeń funkcji. Obiekt spełniający ustawowe kryteria budynku mógłby zatem zostać zakwalifikowany jako budowla, jeżeli przemawiają za tym funkcje, które realizuje. Argument celowościowy nakazuje uwzględniać przy kwalifikacji obiektów jako budynki lub budowle, przykładowo ich przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości ich wykorzystania. W uzasadnieniu omawianego wyroku Trybunał Konstytucyjny poddał argumentację celowościową jednoznacznej krytyce. Podniósł przy tym, że ustawodawca wyraźnie rozgraniczył pojęcia budynku i budowli, wobec czego niedopuszczalne jest ich modyfikowanie przy pomocy nieprzewidzianej w przepisach prawa przesłanki funkcjonalnej. Przesłanka taka prowadzi do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zwężającą wykładnię definicji budynku. Stanowi to nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej i może prowadzić do funkcjonalnej reinterpretacji regulacji podatkowej na niekorzyść podmiotu, na którym spoczywa obowiązek daninowy.

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że wypracowana w orzecznictwie sądów administracyjnych, budząca daleko idące zastrzeżenia konstytucyjne wykładnia poddanego kontroli przepisu, jest konsekwencją braku poprawnego zastosowania zasady *in dubio pro tributario*. W uzasadnieniu wyroku przypomniano, że ta fundamentalna dla wykładni przepisów prawa daninowego zasada jest oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*. Trybunał Konstytucyjny opowiedział się przy tym za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, co oznacza, że jej zastosowanie jest związane z wystąpieniem jedynie tych wątpliwości, które w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji, nie zaś subiektywnych wątpliwości podatnika, czy organu stosującego przepisy podatkowe. Przywołana zasada stanowi dyrektywę wykładni

funkcjonalnej, aplikowaną do wątpliwości wykładniczych, które pozostają aktualne po zastosowaniu interpretacji językowej oraz systemowej. Jak wobec tego wskazał Trybunał Konstytucyjny, gdy po przeprowadzeniu starannej wykładni językowej i systemowej interpretator uzyskał jednoznaczność wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego za pomocą argumentacji funkcjonalnej, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanego. Jeżeli natomiast dyrektywy wykładni językowej i systemowej nie pozwalają na uzyskanie jednoznacznej wykładni regulacji daninowej, należy – kierując się zasadą *in dubio pro tributario* – wybrać spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych rezultat najbardziej korzystny z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub podmiotu obowiązanego.

Argumentacja funkcjonalna nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny powołując się na swoje dotychczasowe orzecznictwo, władztwo daninowe przysługujące państwu jest bowiem równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych. Analizując wzorce kontroli konstytucyjnej w przedmiotowej sprawie Trybunał Konstytucyjny odniósł się przy tym szczegółowo do konstytucyjnych standardów legislacyjnych w zakresie jednoznaczności i precyzji przepisów prawa daninowego. Przypomniął, że w przypadku regulacji daninowych obowiązuje podwyższony (kwalifikowany) standard poprawności legislacyjnej, wynikający z zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji. Zgodnie z tym standardem niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników. Przywołana wcześniej zasada *in dubio pro tributario* nakazuje opowiedzieć się w takim przypadku za interpretacją uwzględniającą interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Za niedopuszczalne w kontekście zasady szczególnej określoności regulacji daninowych należy zatem uznać stosowanie *per analogiam* nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, czy też rozszerzające stosowanie przepisów jednoznacznych w świetle wykładni językowej i systemowej, w celu zwiększenia obowiązków podatkowych.

IV. Wskazówka dla ustawodawcy.

Trybunał Konstytucyjny przypomniał i podtrzymał wyrażone w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09, OTK-A 2011/7/71) stanowisko o konieczności daleko idącego doprecyzowania przez ustawodawcę regulacji prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, we wskazanym w tym orzeczeniu zakresie.

Piotr Ołdak
Wicedyrektor
Departamentu Prawnego i Postępowań przed
Trybunałem Konstytucyjnym
w Rządowym Centrum Legislacji

/-podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym
weryfikowanym przy pomocy ważnego
kwalifikowanego certyfikatu/