



**PK VIII TK 40.2021  
(SK 14/21)**

**TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY**

W związku ze skargą konstytucyjną spółki Z

S.A. 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 (t.j. Dz. U. z 2006 r. Nr 844 ze zm.)” z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz 217 Konstytucji RP

– na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) postępowanie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego spełniającego kryteria bycia budynkiem przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy, 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 Rzeczypospolitej Polskiej, podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania wyroku;
- 2) w pozostałym zakresie postępowania 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, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna Z S.A. (dalej: Skarżąca lub Spółka) została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Skarżąca, pismem z dnia      sierpnia 2015 r., wystąpiła do Burmistrza K      (dalej: Burmistrz) o stwierdzenie nadpłaty podatku od nieruchomości za lata 2010-2015 w łącznej kwocie      zł. Skarżąca jako podstawę przedmiotowego żądania wskazała m.in. nienależyte zakwalifikowanie, w złożonej przez Nią deklaracji dotyczącej opodatkowania podatkiem od nieruchomości, posiadanych przez siebie magazynów      wraz z galerią transportową      oraz magazynów      jako budowli – podczas gdy obiekty te powinny zostać zakwalifikowane jako budynki. Wskazała również nienależne wykazanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości użytków rolnych oraz nieużytków niezajętych na prowadzenie



*przyjęcie, że obiekty te są budynkami wymaga uznania, że są one trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadają fundament i dach, ale też jednocześnie nie mogą stanowić budowli.*

WSA podniósł, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, zgodnie z którym nawet jeśli obiekt budowlany zawiera wszystkie elementy, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (tj. trwałe związanie z gruntem, przegrody budowlane, fundamenty i dach), nie oznacza to, że obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu tej regulacji prawnej. 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. *Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy (...) to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli.* Sąd I instancji zwrócił uwagę, iż z opinii biegłego powołanego przez organy podatkowe w rozpatrywanej przez ten sąd sprawie wynika, że należące do Spółki magazyn zasobniki dennie wraz z galerią transportową oraz magazyn są zbiornikami – silosami, a nie jak twierdzi strona skarżąca budynkami – magazynami. *Potwierdzają to także, znajdujące się w aktach, rysunki i dokumentacja fotograficzna.* Sąd podkreślił przy tym, iż w opinii biegły stwierdził, iż, według stanu na miesiąc maj 2016 r., stan techniczny silosów umożliwia ich użytkowanie tylko i wyłącznie w celu składowania w nich materiałów sypkich. Nie mogą zaś one służyć jako obiekty mieszkalne lub obiekty przeznaczone na stały pobyt ludzi. W ocenie WSA, przy kwalifikacji prawnopodatkowej spornego obiektu nie można pominąć jego charakteru, przeznaczenia, wyposażenia oraz sposobu i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości. *Jak wynika z opinii biegłego - silos jest elementem ciągu technologicznego w procesie produkcji oraz wyrobów towarzyszących i wyposażony jest w instalacje umożliwiające wykonywanie tych funkcji. Wprawdzie sporny obiekt posiada nominalnie cechy konstrukcyjne*

*budynku, ale też nie są to typowe elementy budynku, gdyż jak wynika ze wzmiankowanych dokumentów, fundament budynku poza funkcją oparcia dla przegród obiektu, został skonstruowany także, jako kanał opróżniania silosu. Wszystko to nawiązuje wprost do tego aspektu budowli, gdzie mowa jest o funkcjonalności obiektu, to jest o możliwości wykorzystania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 in fine). Sąd I instancji wskazał, iż w przypadku, gdy dany obiekt budowlany przepisami rangi ustawowej – ustawą prawo budowlane, do których ustawa podatkowa odsyła przy prawnopodatkowej kwalifikacji obiektu budowlanego jako przedmiotu opodatkowania, zostaje określony wprost jako budowla, to nie może zostać dowolnie uznany przez podatnika, na gruncie podatku od nieruchomości za budynek. (...). Ustawodawca w przepisach prawa budowlanego oraz załączniku do tej ustawy wskazał konkretne obiekty budowlane jako stanowiące budowle i wykluczył w ten sposób możliwość uznania danego obiektu za budynek, choćby posiadał jednocześnie cechy właściwe dla budynku. To nie podatnik dokonuje wyboru jak zakwalifikować dany przedmiot opodatkowania, lecz rozstrzyga o tym ustawa. (...). W art. 3 ust. 3 u.p.b. (Prawo budowlane, przyp. własny), którego uzupełnieniem jest załącznik do tej ustawy, został zawarty katalog obiektów budowlanych, które ze względu na przeznaczenie i funkcjonalność, zostały zakwalifikowane przez ustawodawcę za budowle. W konsekwencji WSA uznał, iż organ podatkowy prawidłowo zakwalifikował silosy jako budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Dokonując zaś takiej kwalifikacji zasadnie uwzględnił ich elementy konstrukcyjne oraz elementy funkcjonalne, przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania obiektów, jako całości, a także fakt, że w definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako budowla został wymieniony zbiornik, a w załączniku do tej ustawy, określającym kategorie obiektów budowlanych jako zbiornik zidentyfikowano m.in. silos.*

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od omawianego wyroku WSA w B            z dnia    października 2017 r.

NSA, wyrokiem z dnia    marca 2020 r., skargę tę oddalił.

W uzasadnieniu tegoż wyroku NSA, uznając za niezasadne zawarte w skardze kasacyjnej Spółki zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, podniósł m.in., iż Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2), uznał za niezgodny z Konstytucją przepis 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 tej ustawy. NSA wskazał przy tym, iż w uzasadnieniu tegoż orzeczenia Trybunał Konstytucyjny *podkreślił, że zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem. Przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku. Definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. W ocenie NSA, oznacza to stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., że aby zaliczyć te obiekty budowlane do kategorii budowli należy w pierwszej kolejności wykluczyć, że stanowią one budynki.*

NSA wskazał, iż w orzecznictwie tegoż Sądu, przy wykładni przepisów art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 lit. a i b Prawa budowlanego, przyjmuje się, że ustawodawca w pojęciu budynek nie zawarł określenia, iż może on być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. *Dlatego w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek, jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli.* NSA podniósł, iż przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektu należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. NSA stwierdził, iż podziela pogląd wyrażony w wyrokach tegoż Sądu, zgodnie z którym *silos na cukier ze*

względu na swoje wyposażenie i związane z nim urządzenia i infrastrukturę nie jest budynkiem magazynowym, lecz składnikiem systemu przekazywania i podawania cukru. Nie stanowi on przez to budynku magazynowego nie tylko ze względu na jego przeznaczenie, ale przede wszystkim z uwagi na fakt, że jest on składnikiem systemu technologicznego przekazywania, przemieszczania cukru, obejmującego oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym zakresie konstrukcje i urządzenia silosu, przekaźniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekaźników budynki produkcyjno-magazynowe. Dlatego też takie cechy obiektu budowlanego, jak: przeznaczenie, wyposażenie i funkcje stanowią element całego systemu produkcyjnego. Skoro budynek jest także obiektem budowlanym, podobnie jak budowla, to kwalifikacja taka wypełnia przesłankę wynikającą z wykładni systemowej art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. Ponadto również zgodnie z art. 3 pkt 1 z art. 3 pkt 3 u.p.b. (Prawa budowlanego, przyp. własny) silosy należy kwalifikować do budowli, a nie budynków.

NSA zwrócił też uwagę, że sąd I instancji zaakceptował fakt, iż organy podatkowe odniosły się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., P 33/09. Dokonując kwalifikacji obiektów organy te uwzględniły bowiem ich elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie jak również sposób i możliwości wykorzystania obiektów jako całości, a także to, że wszystkie z nich zostały wymienione w definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W ocenie NSA, sąd I instancji słusznie uznał, że organ formułując oceny prawne miał również na uwadze opinię biegłego rzeczoznawcy i zawarty w niej opis techniczny spornych obiektów, wyniki oględzin oraz przedstawioną przez skarżącą dokumentację.

W konsekwencji, NSA uznał za prawidłowe stanowisko sądu I instancji wyrażone w zaskarżonym wyroku, zgodnie z którym sporne obiekty zostały uznane za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Trybunał Konstytucyjny, postanowieniem z dnia 19 stycznia 2021 r., nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg 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. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca podniosła m.in., iż NSA w wyroku, w związku z którym skierowała Ona tę skargę, w oparciu o przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. rozumiane w ten sposób, zgodnie z normą prawną mającą swoje źródło w utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, że opodatkowaniu PON (podatkiem od nieruchomości, przyp. własny) wg stawki właściwej dla budynków lub ich części może podlegać taki budynek magazynowy – silos, który:

- jest trwale związany z gruntem,
- jest wydzielony z przestrzeni za pomocną przegrodą budowlanych,
- posiada fundamenty oraz
- posiada dach, ale także
- pod warunkiem, że dodatkowo nie wykracza poza określone elementy budynku, tj. jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwość wykorzystywania są „typowe dla budynku”, a jeżeli ww. warunek (w żaden sposób niezdefiniowany) nie jest spełniony (...), to taki budynek magazynowy – silos – przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOl i podlega opodatkowaniu PON nie jako budynek, lecz jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOl

– przesądził, iż budynki Spółki dla celów określenia przedmiotu opodatkowania na gruncie UPOl nie stanowią budynków, lecz budowle [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5].



W ocenie Skarżącej, w następstwie wydania przedmiotowego wyroku NSA doszło do naruszenie Jej prawa do własności środków pieniężnych wyrażonego w art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz zasad ograniczania tego prawa określonych w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej. Została bowiem pozbawiona, na podstawie zaskarżonych przepisów, własności środków pieniężnych.

Według Skarżącej, w sprawie, na tle której skierowała skargę konstytucyjną, będące Jej własnością silosy (magazyny) posiadają wszystkie ustawowe cechy budynku, co powinno było skutkować ustaleniem ich podstawy opodatkowania w oparciu o powierzchnię użytkową, tj. na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a nie uznaniem ich za budowle i ustaleniem zawyżonej podstawy opodatkowania w oparciu o ich wartość początkową, tj. na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

Skarżąca podniosła, iż kwestionuje treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów, w zakresie dotyczącym nieuznania za budynki obiektów posiadających wszystkie cechy budynków, tj. silosów (magazynów), ukształtowaną w orzecznictwie sądownoadministracyjnym już po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. w sprawie o sygn. SK 48/15.

W ocenie Skarżącej, pomimo wydania przez Trybunał Konstytucyjny tegoż wyroku, w zakresie dotyczącym kwalifikowania silosów (magazynów) na potrzeby ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości w orzecznictwie sądownoadministracyjnym ukształtowała się jednolita linia orzecznicza dotycząca wykładni zaskarżonych przepisów, zgodnie z którą przyjmuje się – dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości – że obiekty silosów, z uwagi na ich funkcje, wyposażenie i przeznaczenie oraz w szczególności sposób i możliwość ich wykorzystywania jako składnika systemu technologicznego (produkcyjnego), powinny być kwalifikowane jako budowle, pomimo iż posiadają wszystkie cechy budynków.

Skarżąca wskazała w tym kontekście, że w sprawie, w związku z którą wniosła skargę konstytucyjną, organy podatkowe i sądy administracyjne – opierając się na wskazanej wykładni – zakwalifikowały należące do Niej obiekty jako budowle w rozumieniu przepisów u.p.o.l., w szczególności przypisując im funkcję elementów ciągów technologicznych w procesie produkcji wyrobów spożywczych i ich magazynowania, pomimo spełniania przez te obiekty wszystkich przesłanek określonych w definicji budynku zawartej w tejże ustawie. W ocenie Skarżącej, organy podatkowe i sądy administracyjne zakwalifikowały tym samym należące do Niej obiekty jako budowle na podstawie pozaustawowych przesłanek. Źródłem wynikającego z tego zawyżenia zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku od nieruchomości było bowiem oparcie wydanych wobec Niej rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów administracyjnych *na wykładni art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ ukształtowanej w istniejącej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, zgodnie z którą silos posiadający wszystkie ustawowe cechy budynku (co nie budzi żadnych wątpliwości) może podlegać opodatkowaniu PON jako budynek jedynie, jeżeli dodatkowo „nie wykracza poza ustawowo określone elementy budynku”, tj. jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwość wykorzystania są „typowe dla budynku” (co nie zostało w żaden sposób zdefiniowane). Na tej podstawie przyjęto, że jeżeli silos stanowi element ciągu technologicznego / produkcyjnego (np. pełni funkcję magazynową dla materiału wykorzystywanego w toku produkcji tłuszczów / funkcję magazynową dla wyrobów gotowych, np. cukru), to taki budynek przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ i podlega opodatkowaniu PON nie jako budynek, lecz jako budowla, co oznacza niedopuszczalne rozszerzenie zakresu opodatkowania PON budowli (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 17-18).*

Według Skarżącej, *takie podejście skutkuje zupełną niepewnością co do prawidłowości przyjętego przez podatników przedmiotu opodatkowania PON - w*

*całkowitej kontrze do konstytucyjnych zasad mówiących o dostatecznej określoności regulacji prawa podatkowego (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 18).*

Zdaniem Skarżącej, zestawienie zawartych w przepisach u.p.o.l. definicji *budynku* i *budowli* nie pozostawia wątpliwości, że obiekt spełniający warunki uznania go za budynek nie może być jednocześnie uznany za budowlę. W celu prawidłowego ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w pierwszej kolejności należy zatem zbadać, czy obiekt budowlany mieści się w dyspozycji przepisu definiującego pojęcie *budynek*. Dopiero po stwierdzeniu, że nie mieści się on w dyspozycji tego przepisu, można oceniać zasadność jego zakwalifikowania do kategorii budowli. Jeżeli natomiast dany obiekt spełnia przesłanki do uznania go za budynek, dalsza analiza pod kątem jego potencjalnej kwalifikacji jako budowli, w tym z uwagi na jego funkcję czy wyposażenie, jest bezprzedmiotowa.

Według Skarżącej, prezentowana przez sądy administracyjne jednolita linia orzecznicza, zgodnie z którą silos posiadający wszystkie ustawowe cechy budynku podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynek jedynie jeżeli dodatkowo nie wykracza poza określone ustawowo elementy budynku, stanowi przejaw wykładni prawotwórczej, rozszerzającej ustawową definicję budowli oraz zawężającej definicję budynku – poprzez wprowadzenie dodatkowej funkcjonalnej przesłanki uznania danego obiektu za budowlę. Przesłanki, która nie jest przewidziana w ustawie oraz nie została nigdzie zdefiniowana, ma charakter nieobiektywny i nie została nigdzie sprecyzowana.

W kontekście zarzutów naruszenia przez zaskarżone przepisy wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Skarżąca podniosła m.in., iż kwestionuje brak dostatecznej ochrony przysługującego Jej prawa własności oraz sposób nałożenia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, *co w wyniku postużenia się kryteriami pozaustawowymi, a przy tym - całkowicie nieprecyzyjnymi (w żaden sposób niezdefiniowanymi) - nastąpiło w sposób sprzeczny z tymi wszystkimi*

*standardami konstytucyjnymi, które przewidują wymóg wprowadzania ograniczeń prawa własności wyłącznie w drodze ustawy oraz szczególne wymogi dotyczące regulacji daninowych (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 24).*

W ocenie Skarżącej, na skutek zastosowania owych pozaustawowych kryteriów, bezpodstawnie zawyżono wysokość ciążącego na Niej zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Tym samym, pozbawiono Ją prawa dysponowania środkami pieniężnymi bezprawnie, tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji i wynikającą z niej zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowiącego przezeń prawa oraz będącą jej komponentem zasadą poprawnej legislacji wzmocnioną zasadą określoności przepisów prawa, a także zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1, zasadą wyłączności ustawy w prawie daninowym wynikającą z art. 84 oraz zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych wyrażoną w art. 217 ustawy zasadniczej.

Skarżąca podkreśliła, iż przepisy 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 zasadę poprawnej legislacji wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Są bowiem wadliwe w sposób kwalifikowany, gdyż zostały tak sformułowane, że możliwe było wyprowadzenie z nich 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 (odnoszące się m.in. do funkcji, wyposażenia czy sposobu wykorzystywania obiektu – rozszerzające zakres opodatkowania obiektów stanowiących budynki – nie jako budynków, lecz jako budowli)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 28]. W wyniku naruszenia zasady poprawnej legislacji, przejawiającego się sięganiem do takich pozaustawowych przesłanek, możliwe jest niczym nieuzasadnione opodatkowanie podatkiem od nieruchomości

budynków magazynu zasobników dziennych oraz magazynu jako budowli, zamiast jako budynków.

W ocenie Skarżącej, zaskarżone przepisy interpretowane jednolicie przez sądy administracyjne w *taki sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku (wymienione w art. 1a. ust. 1 pkt 1 UPOL), jest pomimo to uznawany za budowlę na skutek niespełnienia niewymienionych w przepisach dodatkowych kryteriów (takich jak jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie oraz w szczególności sposób i możliwość wykorzystywania tych obiektów jako składnika systemu technologicznego - produkcyjnego / magazynowego), naruszają wskazane powyżej wymogi wynikające w sposób kwalifikowany z art. 217 Konstytucji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 29). Skarżąca podniosła ponadto, iż brak precyzji i niejasność kwestionowanych przepisów spowodowały stworzenie organom podatkowym oraz sądom administracyjnym zbyt szerokich ram ich stosowania. W konsekwencji organy władzy publicznej stosujące te przepisy w istocie zastępują *prawodawcę w zakresie zagadnień, które powinny być dostatecznie precyzyjnie uregulowane ustawowo - odnoszących się do właściwego oznaczenia w ustawie w sposób niebudzący wątpliwości przedmiotu opodatkowania, a w konsekwencji również podstawy opodatkowania. Wskazane regulacje UPOL, w zakresie w jakim nie umożliwiają jednoznacznego ustalenia przedmiotu opodatkowania PON, tj. opodatkowanie budynków magazynu zasobników dziennych oraz magazynu spełniających ustawową definicję budynku – pomimo to – jako budowli, a nie jako budynków, są zatem niezgodne z wynikającą z art. 2 i 217 Konstytucji RP zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych* (tamże).

Skarżąca zwróciła też uwagę, iż zaskarżone przepisy nie spełniają wymogu szczególnej określoności przepisów prawa również *w kontekście normy prawnej z nich wyinterpretowanej przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Nie pozwala ona bowiem w sposób jednoznaczny zakwalifikować danego obiektu jako budynku albo budowli* (tamże). W tym kontekście ponownie podkreśliła, iż

wskazane przez organy podatkowe i sądy administracyjne, w wydanych w stosunku do Niej rozstrzygnięciach, dodatkowe przesłanki zakwalifikowania danego budynku nie są obiektywne i powodują wątpliwości w praktyce.

W ocenie Skarżącej, zaskarżone przepisy naruszają również wymóg wyłączności ustawy w prawie daninowym wywodzony z art. 84 Konstytucji. *Z uwagi na brak wyczerpującej regulacji określającej przedmiot opodatkowania w ustawie podatkowej, pozwalają bowiem na kwalifikowanie obiektu spełniającego wszystkie cechy budynku jako budowli, tj. określenie przedmiotu opodatkowania PON w oparciu o kryteria pozaustawowe, przez co dochodzi do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 31).* Rozstrzygnięcie w zakresie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości zależy zatem *nie od ustawowych kryteriów budynku - posiadanych przez Spółkę obiektów - odnoszących się do ich konstrukcji wskazanych w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, lecz od pozaustawowej przesłanki funkcjonalnej (...)* przyjętej przez organy podatkowe i sądy administracyjne, *niewyartykułowanej w przepisach UPOL (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 31).* Określenie przedmiotu następuje więc *de facto* w drodze stosowania prawa.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia wzorca z art. 32 ust. 1 Konstytucji, Skarżąca wskazała m.in., iż wspólną cechą istotną charakteryzującą adresatów przepisów art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest fakt posiadania obiektu (w tym magazynowego), który: jest trwale związany z gruntem, jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiada fundamenty oraz dach. Według Skarżącej, funkcje, wyposażenie i przeznaczenie obiektu oraz w szczególności sposób i możliwość jego wykorzystywania jako składnika systemu technologicznego (produkcyjnego) nie stanowią istotnych cech różnicujących, które uzasadniałyby odmienne traktowanie Spółki i innych podmiotów będących w posiadaniu podobnych, czy nawet identycznych obiektów. *Oparcie kwalifikacji danego obiektu na takich aspektach jak jego wypełnienie, przeznaczenie, funkcje czy jego wykorzystywanie, w oczywisty*

*sposób prowadzić może do różnej kwalifikacji podobnych, czy też nawet identycznych obiektów, tylko i wyłącznie ze względu na sposób ich użytkowania czy posiadane wyposażenie (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 33). Na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ten sam obiekt silosu spełniający wszystkie przesłanki zawarte w ustawowej definicji budynku mógłby zatem być zakwalifikowany - w zależności od jego aktualnego przeznaczenia, funkcji czy wyposażenia - u danego podatnika jako budynek, a u innego podatnika jako budowla. W ocenie Skarżącej, oznacza to nieumotywowany i nieznajdujący uzasadnienia w ustawie podatkowej - niepozostający w racjonalnym związku z celem i treścią UPOL - dobór przesłanki różnicowania sytuacji podatników naruszający zasadę równości wobec prawa (tamże). Równocześnie waga interesu, któremu kwestionowane różnicowanie ma służyć, nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku jego wprowadzenia. Tym samym, praktyka polegająca na kwalifikowaniu obiektów budowlanych do kategorii budynków albo budowli w oparciu o pozaustawowe przesłanki prowadzi do dyskryminacji podmiotów posiadających budynki silosów wykorzystywane w procesie produkcji względem innych podmiotów posiadających silosy, lecz niewykorzystujących ich, a stosujących te same przepisy (tamże).*

Wskazane w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli przepisy art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 u.p.o.l. stanowią:  
*Art. 1a. 1. 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 przeznaczeniem.*

*Art. 2. 1. 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.*

W art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l. przyjęto konstrukcję prawną, zgodnie z którą użyte w tym przepisie terminy: *obiekt budowlany, budynek, obiekt małej architektury, urządzenie budowlane* – mają znaczenie przyjęte w odpowiednich przepisach Prawa budowlanego.

W Prawie budowlanym pojęcia *obiekt budowlany, budynek, budowla i obiekt małej architektury* zostały zdefiniowane w przepisach art. 3 pkt 1, 2, 3 i 4 tej ustawy.

Przepisy te stanowią:

*Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:*

*1) obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;*

*2) budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;*

*(...);*

*3) budowli - należy przez to rozumieć każdy 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 jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową; (...);*

*4) obiekcie małej architektury - należy przez to rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:*

*a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,*

*b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,*

*c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.*

W niniejszej sprawie odnieść należy się do kwestii dopuszczalności merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia,

pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8; 16 lipca 2020 r., sygn. SK 15/18, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 29).

Na wstępie podnieść trzeba, że skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Należy w szczególności zwrócić uwagę, iż, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie tego zarzutu. Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy) [*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK

ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 73 i 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30].

W procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa przy tym – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy prawa lub wolności konstytucyjnej. Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28; 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, *op. cit.*; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, *op. cit.*; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, *op. cit.*; 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, *op. cit.*; 5 września 2019 r., sygn. Ts 156/17, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 146).

W myśl art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy

(ust. 1) oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to w żadnym przypadku przerwania, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należytą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. W szczególności niedopuszczalne jest samodzielne precyzowanie przez Trybunał Konstytucyjny, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 września 2021 r., sygn. Ts 156/20, OTK ZU z 2022 r., seria B, poz. 9 i z dnia 24 listopada 2021 r., sygn. SK 57/19, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 72 oraz powołane tam wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

Sanowaniu uchybień formalnych pisma procesowego, mającego inicjować postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie może przy tym służyć zasada *falsa demonstratio non nocet* (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. P 64/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 175 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 sierpnia 2020 r., sygn. K 46/15, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 39).

*Powołanie się na tę zasadę może mieć miejsce tylko wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem stawia zarzuty i je uzasadnia, lecz błędnie (nie trafnie) rekonstruuje treść normatywną przepisów. Trybunał nie jest jednakże w stanie (...) zdjąć z sądu (innego podmiotu wszczynającego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym – przyp. własny) ciężaru obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności. Przeprowadzenia takiego*

*procesu intelektualnego należałoby oczekiwać zwłaszcza od sądu (wnioskodawcy lub pełnomocnika skarżącego), który jest podmiotem profesjonalnym, i można zakładać, że ma wiedzę o obowiązującym prawie oraz wymaganiach co do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym [postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. P 26/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 130, podobnie Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 12].*

W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym kierujący je podmiot zobowiązany jest więc przedstawić proces myślowy, jaki doprowadził go do sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami skarżącego. Obejmuje to w szczególności dokonanie wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli oraz jako wzorce kontroli, tj. ustalenie wynikających z nich norm prawnych. Następnie konieczne jest porównanie tych norm i wykazanie, że zachodzi między nimi niezgodność. Nie jest więc wystarczające zaprezentowanie argumentacji świadczącej o słuszności stanowiska Skarżącego. Nie wystarczy samo sformułowanie tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie konkretne i przekonujące argumenty świadczące o naruszeniu przez tenże przepis określonego wzorca kontroli. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej a wzorcami kontroli. Powinność uzasadnienia zarzutów ciąży przy tym na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nawet w sytuacji, gdy wydają się mu one oczywiste, a wybrany wzorzec kontroli jest adekwatny do podnoszonych wątpliwości konstytucyjnych dotyczących zaskarżonej regulacji. Skarga konstytucyjna nie może w tym zakresie zawierać niedopowiedzeń – brak argumentów lub dowodów na poparcie zarzutów stawianych na tle konkretnych wzorców kontroli uniemożliwia ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny. Poprzestanie przez

podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo całkowity brak uzasadnienia sformułowanych zarzutów oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 8 lipca 2013 r., sygn. P 11/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 91; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30).

W niniejszej sprawie nie został spełniony ustawowy wymóg dotyczący uzasadnienia zarzutów niezgodności z Konstytucją przepisów 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 oraz art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l

Przepisy art. 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 u.p.o.l., jak wynika z ich cytowanej uprzednio treści, 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 przepisy art. 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 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, iż Skarżąca nie kwestionuje konstytucyjności przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. W skardze konstytucyjnej brak jest argumentacji oraz dowodów na poparcie zarzutów niezgodności tegoż przepisu z ustawą zasadniczą. Skarżąca nie powołała

argumentacji oraz dowodów na poparcie zarzutu niezgodności z ustawą zasadniczą zawartej w tymże przepisie legalnej definicji pojęcia *budynek*.

Powołana zaś w skardze konstytucyjnej argumentacja dotyczy, w istocie, zarzutów niezgodności z Konstytucją przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Kwestia dotycząca zakresu, w jakim w skardze konstytucyjnej kwestionowana jest konstytucyjność tego przepisu, zostanie omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

Skarga konstytucyjna, w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności z Konstytucją przepisów art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 u.p.o.l. nie spełnia więc wymogów formalnych określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Niezależnie od powyższego, w odniesieniu do przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. zauważyć należy, iż w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną możliwa jest kontrola jedynie unormowania wykazującego złożoną (dwojaką) kwalifikację. Po pierwsze – powinno być ono podstawą prawną ostatecznego orzeczenia, z wydaniem którego podmiot wnoszący tę skargę wiąże zarzut naruszenia przysługujących mu konstytucyjnych praw lub wolności. Po drugie – to w treści unormowania kwestionowanego w skardze konstytucyjnej powinna tkwić bezpośrednia przyczyna niedozwolonej ingerencji organów stosujących prawo w sferę konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych skarżącego. Kwestionowany w skardze konstytucyjnej akt normatywny powinien zatem determinować, w sensie normatywnym, treść orzeczenia przyjętego za podstawę skargi w tym jego aspekcie, w którym podmiot skarżący upatruje naruszenia przysługujących mu praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21; 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 75; 26 sierpnia 2020 r., sygn. SK 44/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 44).

Jak już wskazano, omawiany wcześniej wyrok NSA z dnia marca 2020 r., będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach Skarżącej w tym aspekcie, w którym zarzuca Ona owemu rozstrzygnięciu ich naruszenie, dotyczył zakwalifikowania należących do Niej silosów (tj. magazynu zasobników dziennych wraz z galerią transportową oraz magazynu z rampą) jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., pomimo iż – według Skarżącej - posiadały one wszystkie cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. był powoływany w uzasadnieniu tegoż wyroku oraz rozstrzygnięciach sądu I instancji i organów podatkowych, których wyrok ten dotyczył. Zawarta w tym przepisie definicja budynku nie wyznaczała jednak podstawy prawnej tychże rozstrzygnięć określających podatek od nieruchomości. Jak już wskazano, należące do Skarżącej silosy zostały opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budowle. Podniesione w skardze konstytucyjnej zarzuty niekonstytucyjności dotyczą – co należy ponownie podkreślić – pojęcia *budowla* zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie stanowi zatem przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie, gdyż nie determinuje, w sensie normatywnym, treści wyroku przyjętego za podstawę skargi konstytucyjnej w tym jego aspekcie, w którym Skarżąca zarzuca naruszenie Jej praw konstytucyjnych.

Zauważyć przy tym należy, iż podobne stanowisko zajął Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając skargę konstytucyjną – złożoną w podobnym stanie faktycznym i prawnym – w sprawie SK 48/14. Kwestia ta zostanie szerzej omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

W świetle przedstawionej argumentacji, postępowanie w niniejszej sprawie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności z Konstytucją przepisów art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 u.p.o.l., podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.



Odnosząc się do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jako przedmiotu kontroli wskazanego w skardze konstytucyjnej, zauważyć ponadto należy, iż z jej uzasadnienia wynika, że Skarżąca nie kwestionuje zgodności z Konstytucją całego zakresu znaczeniowego wyznaczonego przez definicję pojęcia *budowla* zawartą w tymże przepisie. Kwestionuje zaś zgodność z ustawą zasadniczą jedynie pewnego fragmentu treści normatywnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zgodnie z którą możliwe jest zakwalifikowanie jako budowli również obiektów budowlanych posiadających wszystkie cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy – treści normatywnej wynikającej z przyjętej w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolitej, w tym zakresie, wykładni przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Innymi słowy, kwestionuje tenże przepis wyłącznie w takim zakresie, w jakim umożliwia on zakwalifikowanie jako budowli obiektów budowlanych odznaczających się wszystkimi cechami budynku, wymaganymi przez art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Na taki zakres zaskarżenia przez Skarżąca przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wskazuje w szczególności powołanie przez Skarżąca w skardze konstytucyjnej argumentacji dotyczącej m.in. tego, iż:

– *organy i sądy administracyjne kwalifikują budynki silosów w szczególności przypisując im funkcję elementów ciągów technologicznych w procesie produkcji wyrobów spożywczych i ich magazynowania, a w konsekwencji - pomimo spełniania przez te obiekty wszystkich przesłanek z definicji budynku na gruncie UPOL – uznają je za budowle (np. zbiorniki) (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11);*

– *przyjęcie przez organy podatkowe i sądy administracyjne kwestionowanej wykładni zaskarżonej regulacji doprowadziło 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*

*jako budynek jedynie, jeżeli dodatkowo nie wykracza poza określone elementy budynku, tj. jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwość wykorzystywania są „typowe dla budynku” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22);*

– kwestionowane przepisy zostały sformułowane wadliwie w stopniu naruszającym zasadę poprawnej legislacji i należytej określoności, gdyż możliwe jest wyprowadzenie z nich normy prawnej dopuszczającej zakwalifikowanie silosu, tj. obiektu budowlanego posiadającego wszystkie ustawowe cechy budynku, jako budowli (*vide* – cytowany wcześniej fragment ze str. 28 uzasadnienia skargi konstytucyjnej);

– kwestionowane przepisy, na skutek braku precyzyjnego określenia przedmiotu opodatkowania, umożliwiają zakwalifikowanie jako budowli obiektu budowlanego posiadającego wszystkie ustawowe cechy budynku (*vide* – cytowany wcześniej fragment ze str. 31 uzasadnienia skargi konstytucyjnej).

Na marginesie zauważyć należy, iż, w sytuacji gdy przedmiotu kontroli nie stanowi przepis prawny, co do którego występują konstytucyjnie relewantne wątpliwości interpretacyjne, lecz fragment treści normatywnej przyporządkowanej kontrolowanemu przepisowi w drodze jego jednolitej wykładni przez sądy, zarzuty dotyczące tegoż przepisu powinny być ujęte w formie zakresowej [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2 oraz powołane tam literatura)]. Sytuacja taka występuje w niniejszej sprawie.

W niniejszej sprawie należy przy tym rozważyć, czy nie zachodzi podstawa do umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w części dotyczącej 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, określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy, z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z zasadą prawidłowej legislacji, wywodzoną z art. 2, w zw. z

zasadą szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, wyrażoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji – ze względu na konieczność przestrzegania zasady *ne bis in idem*.

Konieczność umorzenia postępowania w przedmiocie kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji prawnej, ze względu na zbędność orzekania, wynikającą z zasady *ne bis in idem*, występuje w sytuacji, gdy kwestia zgodności określonego przepisu prawnego (normy prawnej) z tym samym wzorcem kontroli była już przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 marca 2008 r., sygn. SK 24/07, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 38 i 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94). Zasada *ne bis in idem* jest pojmowana jako zakaz ponownego orzekania o tym samym przedmiocie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. K 1/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 85). Zgodnie z tą zasadą, umorzenie postępowania w sprawie konieczne jest wówczas, gdy występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz zarzutów ze sprawą, w której Trybunał Konstytucyjny orzekał wcześniej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 stycznia 1998 r., sygn. K. 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5; 3 listopada 2015 r., sygn. SK 64/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 169; 11 marca 2021 r., sygn. SK 60/20, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 15).

W przypadku zaistnienia przesłanki *ne bis in idem* obligatoryjne jest umorzenie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 kwietnia 2015 r., sygn. P 7/15, OTK ZU nr 4/A/2015, poz. 59; 29 czerwca 2021 r., sygn. SK 55/20, OTK ZU z 2021 r., seria A, poz. 34; 11 marca 2021 r., sygn. SK 60/20, *op. cit.*).

W tym kontekście podnieść trzeba, iż wyrokiem z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2) Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż [a]rt. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim

*umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.*

Postępowanie w sprawie, w której został wydany wyrok o sygn. SK 48/15, zostało zainicjowane skargą konstytucyjną Mobile Polska SA (dalej: podmiot skarżący), w której wniesiono o stwierdzenie niezgodności art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84, ze zm.; aktualnie: Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.; dalej: *u.p.o.l. lub ustawa o podatkach lokalnych*), w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Jako przedmiot kontroli w sprawie SK 48/15 podmiot skarżący wskazał zatem przepisy art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r.

W sprawie tej Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając skargę konstytucyjną, stwierdził konieczność istotnego doprecyzowania zakresu badanych regulacji prawnych, podnosząc, iż sformułowane przez podmiot skarżący zastrzeżenia co do ich konstytucyjności *dotyczą wyłącznie zagadnienia możliwości uznania, w zakresie dotyczącym podatku od nieruchomości, obiektu budowlanego posiadającego wszystkie cechy budynku podane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. za budowlę, którą zdefiniowano w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.*

W tym kontekście wskazał m.in., iż nie wszystkie wymienione w skardze konstytucyjnej przepisy mają związek z przedstawionymi przez podmiot skarżący zarzutami niezgodności z Konstytucją,

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że analiza rozstrzygnięć zapadłych wobec podmiotu skarżącego wskazuje, iż dotyczyły one opodatkowania podatkiem od nieruchomości kontenerów komunikacyjnych jako budowli.

Podniesione zaś w skardze konstytucyjnej zarzuty niekonstytucyjności dotyczą jedynie rozszerzającej interpretacji definicji pojęcia budowli. Definicja ustawowa pojęcia budynku, zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., mimo że powoływana w tych rozstrzygnięciach, nie wyznaczała w tym wypadku podstawy prawnej decyzji określających podatek od nieruchomości. Trybunał zauważył przy tym, iż w skardze konstytucyjnej nie zakwestionowano zasadności samego opodatkowania kontenerów telekomunikacyjnych, które jako obiekty budowlane niewątpliwie podlegają podatkowi od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. W związku z tym Trybunał Konstytucyjny uznał, iż w sprawie SK 48/15 – spośród przepisów prawnych wskazanych w *petitum* skargi konstytucyjnej – *uzasadnione było poddanie kontroli jedynie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.*

Trybunał Konstytucyjny podkreślił przy tym, iż w skardze konstytucyjnej nie podniesiono zarzutów niekonstytucyjności *całego zakresu znaczeniowego wyznaczanego przez definicję pojęcia budowli, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., lecz zakwestionowano jedynie pewien jego fragment, który ustalono w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych. Wątpliwości skarżącej budzi mianowicie wyłącznie takie rozumienie wskazanego przepisu prawnego, zgodnie z którym jako budowle dają się zakwalifikować również obiekty budowlane odznaczające się wszystkimi cechami budynku, wymaganymi przez art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.* Trybunał Konstytucyjny przyjął, wskazując na *ustabilizowaną linię orzeczniczą dopuszczającą na potrzeby podatku od nieruchomości rekwalifikację różnych obiektów budowlanych, spełniających kryteria bycia budynkiem wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jako budowli w znaczeniu określonym przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., iż przedmiotu orzekania nie stanowi przepis prawny, w odniesieniu do którego mamy do czynienia z relewantnymi konstytucyjnie wątpliwościami interpretacyjnymi, co uzasadniałoby wydanie orzeczenia interpretacyjnego (...) lecz fragment treści normatywnej niewątpliwie przyporządkowanej badanemu przepisowi przez stosujące go sądy administracyjne, co obligowało Trybunał do wydania orzeczenia zakresowego.*

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny uznał, że przedmiotem kontroli w sprawie SK 48/15 jest 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 tej ustawy.

W niniejszej sprawie Skarżąca w *petitium* skargi konstytucyjnej domagała się badania konstytucyjności przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Jak już podniesiono, w odniesieniu do zarzutów dotyczących niezgodności z ustawą zasadniczą przepisów art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. skarga konstytucyjna nie spełniała ustawowych wymogów formalnych pozwalających na merytoryczne rozpoznanie owych zarzutów przez Trybunał Konstytucyjny.

W niniejszej sprawie, co należy ponownie podkreślić, z *petitium* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż przedmiotem kontroli jest przepis 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 tej ustawy.

Tak określony przedmiot kontroli jest identyczny z przedmiotem kontroli, do którego odnosi się sentencja wyroku w sprawie SK 48/15.

Zauważyć przy tym należy, iż w stanie faktycznym sprawy, w związku z którą została skierowana skarga konstytucyjna w sprawie SK 48/15, chodziło o zakwalifikowanie, na podstawie zaskarżonych przepisów, kontenera komunikacyjnego jako budowli, pomimo iż posiadał on wszystkie cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

W niniejszej sprawie ostateczne rozstrzygnięcie, w związku z którym została sformułowana przez Skarżącą skarga konstytucyjna, dotyczyło zaś zakwalifikowania, na podstawie zaskarżonej regulacji, silosów (tj. magazynu zasobników dziennych wraz z galerią transportową oraz magazynu

z rampą) jako budowli, pomimo iż obiekty te posiadały wszystkie cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Skarżąca w skardze konstytucyjnej stwierdziła w związku z tym, iż kwestionuje treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów u.p.o.l. 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 odniesieniu specyficznym do silosów (magazynów), tj. innych obiektów aniżeli objętych ww. postępowaniem przed Trybunałem w sprawie o sygn. SK 48/15 (które dotyczyło kontenerów telekomunikacyjnych)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9].

Okoliczność, iż, w ocenie Skarżącej, w niniejszej sprawie chodzi o interpretację art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w odniesieniu do innych obiektów budowlanych niż w sprawie o sygn. akt SK 48/15, nie oznacza braku tożsamości przedmiotu kontroli w obydwu tych sprawach.

Podkreślić bowiem trzeba, iż z treści sentencji wyroku w sprawie o sygn. SK 48/15 jednoznacznie wynika, że odnosi się on do wszystkich obiektów budowlanych spełniających cechy bycia budynkiem określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Tym samym obejmuje również silosy będące obiektami budowlanymi oraz posiadające cechy budynku wskazane w tymże przepisie u.p.o.l. (jak w stanie faktycznym sprawy, na tle której Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną).

Brak jest podstaw do przyjęcia, iż wyrok w sprawie o sygn. SK 48/15 ma zastosowanie wyłącznie do określonego typu obiektów budowlanych, tj. kontenerów komunikacyjnych.

W takim przypadku znalazłoby to bowiem odzwierciedlenie w treści sentencji tegoż wyroku, w którym jednoznacznie określono by, iż dotyczy on zaskarżonej regulacji w zakresie odnoszącym się wyłącznie do kontenerów komunikacyjnych, tj. określonego rodzaju obiektów budowlanych.

W tym kontekście wskazać należy n.p. wyrok dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. 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 Rzeczypospolitej Polskiej.*

W sentencji tegoż wyroku Trybunał Konstytucyjny wyraźnie stwierdził, do jakiego rodzaju obiektów odnosi się orzeczenie dotyczące stwierdzenia konstytucyjności kontrolowanych przepisów.

Zauważyć też trzeba, iż z treści przepisów zaskarżonych w niniejszej sprawie oraz sprawie SK 48/15 nie wynika, aby odnosiły się one wyłącznie do jakiejś ściśle sprecyzowanej, określonej kategorii obiektów budowlanych, np. kontenerów komunikacyjnych, zbiorników na gnojownicę czy silosów.

Wskazać ponadto należy, iż, postanowieniem z dnia 5 marca 2020 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 20), Trybunał Konstytucyjny odmówił rozstrzygnięcia wątpliwości co do treści omawianego wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. o tej samej sygnaturze.

Podkreślić jednak należy, że w uzasadnieniu tegoż postanowienia Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż w wyniku rozstrzygnięcia zapadłego w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. w sprawie o sygn. SK 48/15 z systemu prawnego został wyeliminowany fragment unormowania odtwarzanego w praktyce orzeczniczej z regulacji prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., umożliwiający zakwalifikowanie jako budowli również niektórych obiektów budowlanych posiadających wszystkie cechy budynku wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r. odnosił się jedynie do pewnego zakresu unormowania wyrażonego - zgodnie z



utrwalonym ówczasnie zapatrywaniem - w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przywołany w sentencji tego wyroku art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie stanowił w tym wypadku przedmiotu kontroli, lecz służył wyłącznie pośrednio wyznaczeniu zakresu tych treści normatywnych przyporządkowanych art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., które uznano za niekonstytucyjne. Przedmiotem rozstrzygnięcia zapadłego w sprawie SK 48/15 była ocena konstytucyjności rozgraniczenia pomiędzy pojęciem budynku oraz pojęciem budowli dokonanego w u.p.o.l.

W wyroku wydanym w sprawie o sygn. SK 48/15 Trybunał Konstytucyjny przeprowadził zatem kontrolę konstytucyjności regulacji określonej w jego sentencji w odniesieniu do wszystkich obiektów budowlanych, do których odnoszą się definicje zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l.

Odnosząc się do przedmiotu kontroli, zauważyć ponadto należy, iż w uzasadnieniu wydanego w sprawie SK 48/15 wyroku Trybunał Konstytucyjny wyraźnie stwierdził, iż orzeczenie to dotyczy przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w całym okresie jego obowiązywania, tj. od dnia 1 stycznia 2003 r. do daty wydania przez Trybunał wyroku w sprawie SK 48/15, a zatem do dnia 13 grudnia 2017 r.

W tym kontekście wskazać trzeba, iż brzmienie wszystkich przepisów u.p.o.l. zaskarżonych w niniejszej sprawie oraz sprawie SK 48/15 zostało im nadane ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683, dalej: ustawa nowelizująca), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r.

Na jej mocy w u.p.o.l. dodano m.in. art.1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 (art. 1 pkt 2 ustawy nowelizującej) oraz zmieniono treść art. 2 ust. 1 u.p.o.l. (art. 1 pkt 3 ustawy nowelizującej).

Wymienione przepisy u.p.o.l., w brzmieniu nadanym im ustawą nowelizującą, obowiązują do dnia dzisiejszego.

Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie są zatem te same przepisy u.p.o.l., do których odnosi się wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15.

Reasumując, przedmiot kontroli w niniejszej sprawie jest tożsamy z przedmiotem kontroli w sprawie SK 48/15.

W niniejszej sprawie oraz w sprawie SK 48/15 identycznie został ujęty także problem konstytucyjny.

Na wstępie wskazać wypada na podobieństwo stanów faktycznych, na tle których zostały wniesione skargi konstytucyjne w obydwu sprawach.

Jak już wcześniej odnotowano, w sprawie SK 48/15 podstawą wniesienia skargi konstytucyjnej były ostateczne rozstrzygnięcia zawarte w wydanych wobec podmiotu skarżącego wyrokach NSA, w których – na potrzeby ustalenia podatku od nieruchomości – kontenery komunikacyjne, tj. obiekty budowlane będące posiadające wszystkie cechy budynku wyznaczone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., zostały zakwalifikowane jako budowle na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy.

W niniejszej sprawie skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z rozstrzygnięciem zawartym w wyroku NSA, w którym – na potrzeby ustalenia podatku od nieruchomości – silosy, tj. obiekty budowlane posiadające wszystkie cechy bycia budynkiem określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., zostały zakwalifikowane jako budowle na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy.

W sprawie SK 48/15 podmiot skarżący zarzucił niezgodność z Konstytucją zaskarżonych przepisów u.p.o.l. – w ich jednolitej, lecz w istocie prawotwórczej interpretacji przyjętej przez sądy administracyjne – rozumianych w ten sposób, iż obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest uznawany za budowlę w oparciu o dodatkowe, nieprzewidziane w ustawie kryteria w postaci elementów funkcjonalnych, czyli przeznaczenia, funkcji, wyposażenia oraz sposobu i możliwości wykorzystania owego obiektu budowlanego.

W ocenie podmiotu skarżącego prowadzić to miało do nieuprawnionego ograniczenia chronionego konstytucyjnie prawa własności do środków pieniężnych przez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Ingerencja w prawo własności miała być zatem następstwem zastosowania do obiektów budowlanych, odpowiadających przyjętej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. definicji budynku, zasad określania zobowiązań podatkowych w sposób właściwy dla obiektów będących budowlami w rozumieniu tej ustawy, skutkując bezpodstawnym zwielokrotnieniem daniny publicznej (w przypadku podmiotu skarżącego – niemal 40-krotnym) w podatku od nieruchomości.

Zdaniem podmiotu skarżącego, w praktyce doszło do faktycznego zaakceptowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne dodatkowych przesłanek, od których spełnienia zależy zaliczenie danego obiektu budowlanego do kategorii budynku. Ocenie Trybunału Konstytucyjnego należało zatem poddać nie tylko literalne brzmienie zaskarżonego przepisu *in abstracto* w strukturze tekstu prawnego, ale też utrwaloną i powszechnie przyjętą jego wykładnię.

Podmiot skarżący podniósł, iż, w świetle art. 1a ust. pkt 1 u.p.o.l. w powiązaniu z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego, nie jest możliwe uznanie obiektu budowlanego, spełniającego przewidziane w u.p.o.l. przesłanki dla uznania go za budynek, za budowlę z uwagi na funkcję, jaką ten obiekt spełnia. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie zawiera bowiem przesłanki odnoszącej się do *funkcji obiektu*, zatem przesłanka ta nie znajduje prawnego uzasadnienia. W praktyce orzeczniczej dochodzi tym samym do przyjęcia rozszerzającej wykładni definicji pojęcia *budowla*.

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. SK 48/15 za niezgodną z Konstytucją uznano *taką wykładnię rozważanej regulacji* (tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., przyp. własny), *według której obiekt spełniający wymogi wyznaczone przez art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tj. 1) będący obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego i 2) pozostający trwale związany z gruntem,*

wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach, mógłby zostać zakwalifikowany na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 marca 2020 r., sygn. SK 48/15, *op. cit.*).

W niniejszej sprawie Skarżąca zarzuciła niekonstytucyjność kwestionowanych przepisów z uwagi na to, iż są one 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 u.p.o.l., jest pomimo to uznawany za budowlę, w oparciu o dodatkowe, niewskazane w U.P.O.L. kryteria (takie jak funkcje, wyposażenie, przeznaczenie oraz w szczególności sposób i możliwość wykorzystania obiektu jako elementu systemu technologicznego w procesie produkcji) – a nie budynek – i na tej podstawie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (...) jako budowla [skarga konstytucyjna, str. 2].

Ujęcie problemu konstytucyjnego w niniejszej sprawie oraz w sprawie SK 48/15 jest zatem tożsame, w obu tych sprawach chodzi bowiem o zgodność z ustawą zasadniczą 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 tej ustawy.

Odnosząc się do problematyki tożsamości wzorców kontroli, podkreślić po raz kolejny trzeba, iż w wyroku wydanym w sprawie SK 48/15 Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności zaskarżonej regulacji z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej.

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej (w zakresie, w jakim Trybunał Konstytucyjny nadał jej dalszy bieg) jako wzorce kontroli zostały wskazane przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Powołano zatem także przepisy, które nie zostały wymienione we

wskazanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego jako wzorce kontroli, tj. art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W tym kontekście zauważyć wypada, iż podmiot skarżący w *petitum* skargi konstytucyjnej inicjującej postępowanie w sprawie SK 48/15 powołał jako wzorce kontroli – podobnie jak w niniejszej sprawie – przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając tę skargę konstytucyjną, uznał jednak, iż, w świetle jej uzasadnienia, należy uznać, że zostały w niej sformułowane zarzuty dotyczące naruszenia: zasady równości, zasady poprawnej legislacji oraz zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. Każdy z tych zarzutów został powiązany z zarzutami naruszenia konstytucyjnych gwarancji ochrony prawa własności.

Stwierdził przy tym, iż skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów dotyczących uzasadnienia zarzutów naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji w powiązaniu z innymi jej postanowieniami wskazanymi w *petitum* skargi konstytucyjnej oraz art. 64 ust. 2 (powołanego jedynie w uzasadnieniu skargi).

W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, iż naruszenia tychże wzorców podmiot skarżący *upatruje w tym, że w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych odstąpiono od literalnej wykładni przepisów prawnych ustawy o podatkach lokalnych i dopuszczono możliwość uznania za budowle obiektów budowlanych spełniających kryteria bycia budynkiem w oparciu o nieprecyzyjną pozaustawową przesłankę funkcji obiektu budowlanego, a sama ta przesłanka nie jest konsekwentnie stosowana ani w wypadku wszystkich podatników podatku od nieruchomości, ani w odniesieniu do ogółu obiektów podlegających opodatkowaniu.* W związku z tym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż oznacza to, że w rzeczywistości w skardze konstytucyjnej nie przedstawiono samodzielnych argumentów za naruszeniem przez kwestionowane przepisy zasady równości. Powołane w niej uzasadnienie odnosi się nie do treści skarżonych uregulowań, lecz wyłącznie do ich jakości legislacyjnej. Jest tym

samym w całości wtórne wobec zarzutu niezgodności z zasadą poprawnej legislacji i zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych.

Trybunał Konstytucyjny, odnosząc się do zarzutów naruszenia wzorca z art. 64 ust. 1 Konstytucji, stwierdził z kolei, iż zarzut postawiony w skardze konstytucyjnej nie dotyczył konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń. W związku z tym Trybunał Konstytucyjny uznał, iż podmiot skarżący nie uzasadnił zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji.

W konsekwencji w sprawie SK 48/15 Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w części dotyczącej zarzutów naruszenia art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Trybunał Konstytucyjny, uwzględniając fakt, że w skardze konstytucyjnej zakwestionowano konstytucyjność uregulowań u.p.o.l. z punktu widzenia zarówno zasady poprawnej legislacji, jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, przyjął ponadto, iż dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez podmiot skarżący w sprawie SK 48/15 wystarczające będzie orzeczenie w przedmiocie zgodności z drugą z wymienionych zasad. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego, tj. zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, tj. zasady poprawnej legislacji. Naruszenie zaś zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego czyni bezprzedmiotowym weryfikację kontrolowanych regulacji w zakresie zgodności z zasadą poprawnej legislacji.

W związku z tym postępowanie w części dotyczącej zarzutów naruszenia zasad poprawnej legislacji oraz określoności przepisów prawa wywodzonych z art. 2 Konstytucji, zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o

organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – ze względu na zbędność wydania wyroku.

W sprawie SK 48/15 Trybunał Konstytucyjny rozpoznał zatem merytorycznie zarzuty skargi konstytucyjnej dotyczące niezgodności kontrolowanego przepisu z zasadą zasady szczególnej określoności przepisów, wywodzoną z art. 84 i art. 217 Konstytucji, co skutkowało ingerencją w prawo własności podatnika naruszającą ograniczenie tejże ingerencji przewidziane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej.

W niniejszej sprawie z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż Skarżąca zarzuca naruszenie zasad prawidłowej legislacji, wyrażonej w art. 2, oraz szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, wywodzonej z art. 84 i art. 217 Konstytucji, co umożliwiać ma – w drodze jednolitej i prawotwórczej wykładni zaskarżonej regulacji przez sądy administracyjne – kwalifikowanie obiektów budowlanych (w niniejszej sprawie – silosów), posiadających wszystkie cechy budynku wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., do kategorii budowli określonych w art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy – w oparciu o dodatkowe, nieprzewidziane w ustawie kryteria w postaci funkcji tychże obiektów, ich przeznaczenia, wyposażenia i możliwości wykorzystania. W ocenie Skarżącej, ma to być niezgodne z zasadą równości z art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz, w konsekwencji, prowadzić do nieuprawnionej ingerencji w prawo własności podatnika wbrew dopuszczalności ograniczenia tegoż prawa jedynie w drodze ustawy, tj. naruszenia wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Na skutek uznania za budowlę, na podstawie kwestionowanej regulacji, silosu, tj. obiektu budowlanego posiadającego cechy budynku, obiekt ten podlega bowiem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w wielokrotnie wyższej wysokości niż przewidziana dla obiektów zaliczanych do kategorii budynków.

W związku z powyższym zasadne wydaje się przyjęcie, iż, w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności kontrolowanej regulacji z zasadą szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, wywodzoną z art. 84 i art. 217, w zw.

z art. 64 ust. 3 Konstytucji, w niniejszej sprawie oraz w wyroku o sygn. SK 48/15 występuje tożsamość zarzutów oraz wzorców kontroli.

Odnosząc się do wskazanych w niniejszej sprawie wzorców z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji, zauważyć trzeba, iż zasada *ne bis in idem* nakłada na Trybunał Konstytucyjny obowiązek dokonania, w kategoriach pragmatycznych, oceny celowości prowadzenia postępowania i orzekania w kwestii, która została już jednoznacznie i ostatecznie rozstrzygnięta (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 stycznia 1998 r., sygn. K. 33/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 8; 10 lipca 2007 r., sygn. P 40/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 86; 4 września 2008 r., sygn. P 25/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 129). Zasada ta znajduje zastosowanie wtedy, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisu, jak i w sytuacji, gdy uznał zakwestionowaną regulację za zgodną z określonymi wzorcami kontroli. W przypadku ponownego zakwestionowania określonej treści normatywnej, uznanej za niekonstytucyjną we wcześniejszym rozstrzygnięciu, orzekanie jest zbędne, gdyż został osiągnięty podstawowy cel kontroli konstytucyjności, polegający na wyeliminowaniu z systemu prawnego stanu hierarchicznej niezgodności aktów normatywnych. Natomiast jeśli Trybunał Konstytucyjny orzekł o konstytucyjności określonej regulacji, to ponowne jej badanie jest zbędne wówczas, gdy brak jest nowej płaszczyzny kontroli konstytucyjności, co oznacza, że postępowanie jest bezcelowe, a zatem zbędne (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lipca 2015 r., sygn. SK 22/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 117).

Kwestionowana w skardze konstytucyjnej w niniejszej sprawie (w zakresie, w jakim skarga spełnia wymogi formalne z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym) regulacja została już uznana za niezgodną z ustawą zasadniczą w wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. SK 48/15.

Przypomnieć przy tym należy, iż Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 48/15, rozstrzygając tożsamy problem prawny w podobnym stanie faktycznym



jak w niniejszej sprawie, uznał orzekanie w przedmiocie zgodności badanej regulacji z zasadą prawidłowej legislacji z art. 2 Konstytucji za zbędne, zaś orzekanie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności z wzorcami z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji za niedopuszczalne.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest zatem uznanie, iż problem konstytucyjny poruszony w skardze konstytucyjnej w niniejszej sprawie został ostatecznie rozstrzygnięty przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie o sygn. SK 48/15.

Postępowanie w niniejszej sprawie w części dotyczącej 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 tej ustawy, z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z zasadą poprawnej legislacji, wywodzoną z art. 2, w zw. z zasadą szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, wyrażoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji, podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania wyroku.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż w niniejszej sprawie argumentacja podniesiona w skardze konstytucyjnej w znacznej mierze dotyczy polemiki Skarżącej z ustaleniami oraz ostatecznym rozstrzygnięciem zapadłym w sprawie, w związku z którą skierowała Ona tę skargę. Podniesione przez Skarżącą zarzuty są związane z wykładnią zaskarżonych przepisów, przyjętą przez organy podatkowe i sądy administracyjne w oparciu o poczynione w tejże, konkretnej sprawie, ustalenia faktyczne.

W związku z tym wskazać należy, iż w zakresie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się ocena i weryfikacja zasadności orzeczeń sądowych zapadłych w konkretnych sprawach. Trybunał Konstytucyjny nie prowadzi postępowania w celu samodzielnego wyjaśnienia stanu faktycznego i

dokonania subsumpcji, a także nie koryguje okoliczności ustalonych w postępowaniu przed sądem, z którego orzeczeniem podmiot wnoszący skargę konstytucyjną wiąże naruszenie przysługujących mu konstytucyjnych praw lub wolności. Przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego nie są akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach, lecz akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. Trybunał Konstytucyjny jest, co do zasady, powołany do orzekania w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, w celu wyeliminowania z systemu prawnego niekonstytucyjnych przepisów prawa.

Wykluczone jest zatem merytoryczne rozpoznanie skargi konstytucyjnej, której zarzuty dotyczą postępowania organów orzekających w sprawie i koncentrują się na wykazaniu błędnego zastosowania zaskarżonego przepisu przez te organy czy wykazaniu innych uchybień, do których doszło w procesie wydawania rozstrzygnięcia. Skarga konstytucyjna służy bowiem ochronie praw lub wolności konstytucyjnych w sytuacjach, w których źródłem ich naruszenia jest przepis ustawy bądź innego aktu normatywnego, a nie w sytuacjach, w których naruszenie jest rezultatem wydania indywidualnego aktu stosowania prawa, krytycznie ocenianego przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną. Trybunał Konstytucyjny jest *sądem prawa*, a nie *sądem faktów*. Skarga konstytucyjna jest więc niedopuszczalna w takich sprawach, w których źródłem naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności wnoszącego ją podmiotu nie jest treść normatywna zaskarżonych przepisów, lecz niewłaściwa praktyka ich stosowania. Trybunał Konstytucyjny nie jest także uprawniony do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 27/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 20; 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 48; 20 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz.

12; 29 października 2018 r., sygn. Ts 17/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 7;  
17 grudnia 2019 r., sygn. SK 22/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 3; 26 sierpnia  
2020 r., sygn. SK 44/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 44).

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert Herzyński*  
Zastępca Prokuratora Generalnego