

Warszawa, dnia 25 września 2020 r.

Skarżąca:

Z **S.A.**

Reprezentowana przez:

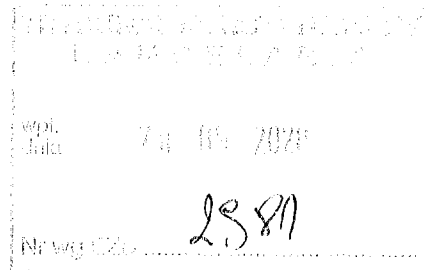
W J (Prezesa Zarządu)
S W (Członka Zarządu)

Działająca poprzez pełnomocnika:

Lesława Mazura (nr wpisu Wa-9474)

Adres do doręczeń:

Lesław Mazur
Thedy & Partners sp. z o.o.
ul. Moniuszki 1A (p. XVII)
00-014 Warszawa



Do:

Trybunału Konstytucyjnego
Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu Z **S.A.** (dalej: **Skarżąca** lub **Spółka**), zgodnie z załączonym pełnomocnictwem, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji RP¹ i art. 77 ust. 1 Ustawy o TK², składam skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją RP:

▪ 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 UPOL³, w oparciu, o które Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: **NSA**), w wyroku z marca 2020 r., sygn. akt (dalej: **Wyrok NSA**), orzekł ostatecznie o konstytucyjnych prawach i wolnościach Spółki.

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: **Konstytucja RP**).

² Ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (j.t. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: **Ustawa o TK**).

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.; dalej: **UPOL**).

I. Przedmiot skargi konstytucyjnej

Wnoszę 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 UPOL z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 10, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz 217 Konstytucji RP, z uwagi na to, że:

- wskazane 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 – w oparciu o dodatkowe, niewskazane w UPOL kryteria (takie jak funkcje, wyposażenie, przeznaczenie oraz w szczególności sposób i możliwość wykorzystywania obiektu jako elementu systemu technologicznego w procesie produkcji) – a nie za budynek – i na tej podstawie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (dalej: **PON**) jako budowla

– w sposób nieuprawniony ograniczają konstytucyjnie chronione prawo własności środków pieniężnych poprzez obciążenie Spółki ciężarem PON w wysokości niewynikającej z przepisów prawa i przez to – bezpodstawnie zawyżenie zobowiązania podatkowego w PON. Jest to następstwem zastosowania do obiektów wyczerpujących ustawową definicję budynku – silosów

zasad określania wysokości zobowiązania podatkowego właściwych dla obiektów stanowiących budowle.

II. Podstawy skargi konstytucyjnej

Orzeczenie organu władzy publicznej naruszające prawa konstytucyjne

Orzeczeniem naruszającym prawa konstytucyjne Skarżącej jest Wyrok NSA, wydany w następstwie rozpatrzenia przez NSA skargi kasacyjnej Spółki. Wyrok ten został doręczony pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 25 czerwca 2020 r. (dokument potwierdzający datę doręczenia Wyroku NSA pełnomocnikowi Spółki stanowi załącznik nr 3 do niniejszej skargi).

W Wyroku NSA rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu dopuszczalnej drogi prawnej (zgodnie z art. 77 ust. 1 Ustawy o TK). Wyrok NSA jest bowiem ostateczny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu z uwagi na to, że przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez NSA (art. 168 § 1 i art. 173-198 PPSA⁴). Od ww. orzeczenia nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

Zaskarżone regulacje UPOL, na podstawie których NSA wydał ww. Wyrok nadal obowiązują, tj. nie utraciły mocy obowiązującej, a wydanie przez Trybunał Konstytucyjny jest konieczne dla ochrony konstytucyjnego prawa własności Skarżącej. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego stanowiłby bowiem

⁴ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j.t. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.; dalej: PPSA).

podstawę do wznowienia postępowania sadowoadministracyjnego.

Wydanie orzeczenia na podstawie zaskarżonych przepisów

Bezpośrednią podstawą materialnoprawną decyzji administracyjnych wydanych przez organy podatkowe, a także wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B (dalej: **WSA**) i NSA – w następstwie dokonanej przez sądy administracyjne kontroli legalności decyzji organów podatkowych – były przepisy będące przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej. Przepisy te zostały powołane w sentencji nie tylko decyzji wydanej przez Burmistrza K (dalej: **Burmistrz**), ale również przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w B (dalej: **SKO**) oraz w uzasadnieniach wyroków WSA i NSA.

W tym zakresie, decyzją z dnia marca 2017 r., nr , powołując się na utrwaloną linię orzeczniczą sądów administracyjnych, Burmistrz odmówił Spółce stwierdzenia nadpłaty w PON m.in. w zakresie dotyczącym nienależnego zadeklarowania przez Spółkę do opodatkowania PON jako budowli – obiektów silosów (magazynów , zasobników dziennych), tj. obiektów, które stanowią budynki, bowiem spełniają wszystkie przesłanki z definicji budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, stąd powinny być zostać opodatkowane jako budynki.

Podstawę prawną decyzji organu I instancji stanowił m.in. **art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 UPOL**.

W ocenie Burmistrza, magazyn , zasobniki dzienne i magazyn są „*wolnostojącymi obiektami budowlanymi, posiadającymi fundamenty i dach, będącymi trwale związanymi z gruntem, wydzielonymi z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych*” (s. 18 Decyzji), a w konsekwencji „*wypełniają cechy budynku wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, tj. są trwale związane z gruntem, posiadają przegrody wydzielające je z przestrzeni oraz dach*” (s. 21 Decyzji).

Burmistrz wskazał jednak zarazem, 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 magazyn , zasobniki dzienne wraz z galerią transportową oraz magazyn z rampą 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. Przy dokonywaniu tego rodzaju klasyfikacji obiektu należy mieć na uwadze ich funkcje, przeznaczenie, sposób wykorzystania obiektu.* (s. 21 Decyzji)”. Organ wskazał w tym zakresie również wprost na orzecznictwo sądów administracyjnych.

Spółka wniosła odwołanie od ww. decyzji Burmistrza do SKO, w którym zakwestionowała rozstrzygnięcie Burmistrza w ww. zakresie. Decyzją z dnia 12 czerwca 2017 r., nr SKO-4230/46/2017, wydaną na podstawie **art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 2 ust. 1 pkt 1-3 UPOŁ**, SKO utrzymało rozstrzygnięcie Burmistrza w mocy i uznało, iż obiekty Spółki **„pełnią funkcje zbiorników**

(...) Uzasadniony jest pogląd znajdujący odzwierciedlenie w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, że nawet jeśli obiekt budowlany zawiera wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (trwałe związanie z gruntem, przegrody budowlane, fundamenty i dach), nie oznacza, iż obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy bowiem zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tego obiektu jako całości. Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, bo np. wypełniono go urządzeniami, materiałami lub substancjami kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znaczny 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.” (s. 3 Decyzji).

Spółka zaskarżyła ww. decyzję do WSA, który wyrokiem z dnia 14 października 2017 r., sygn. akt I SA/WA 1000/17, oddalił skargę Spółki.

Sąd, w oparciu o **art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 UPOŁ** uznał w sprawie, iż *„Organ podatkowy prawidłowo przyjął, że silosy są zbiornikami, które zostały wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako budowla. Dokonując takiej kwalifikacji organ wziął pod uwagę ich elementy konstrukcyjne oraz elementy funkcjonalne, przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania obiektów, jako całości.” (s. 10 Wyroku).*

Spółka zaskarżyła wyrok WSA, jednakże NSA nie podzielił stanowiska Skarżącej i w Wyroku NSA na podstawie **art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 UPOŁ** oddalił jej skargę kasacyjną.

NSA podkreślił, że *„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. Innymi słowy przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem, czy budowlą należy uwzględnić także, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy (wyrok NSA z 18 października 2016 r., II FSK 1741/16). Dlatego nie można zgodzić się z zarzutami skargi kasacyjnej, by kwestia przeznaczenia i funkcjonalności nie miała znaczenia dla rozstrzygnięcia problemu, czy przedmiotowe silosy są budynkami, czy budowlami.”.*

Jednocześnie, NSA wydając wyrok w sprawie Spółki oparł swoje rozstrzygnięcie na utrwalonej już linii orzeczniczej sądów administracyjnych – „*Rozstrzygane w niniejszej sprawie kwestie były przedmiotem orzekania przez Naczelny Sąd Administracyjny w podobnym stanie faktycznym i prawnym w sprawach zakończonych, min. wyrokami z 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, czy też 8 maja 2018 r., II FSK 331/1. Sąd w składzie rozpoznającym przedmiotową sprawę w pełni wyrażone w tych wyrokach poglądy akceptuje. Naczelny Sąd Administracyjny w tych orzeczeniach przyjął, że 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, przekładniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekładników 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 3 u.p.b. silosy należy kwalifikować do budowli, a nie budynków. To wszystko skutkowało prawidłową oceną sądu pierwszej instancji, że sporne obiekty stanowią budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.”.*

W rezultacie, NSA (podobnie jak na wcześniejszym etapie postępowania – organy podatkowe i WSA) w oparciu o 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 UPOL, rozumiane w ten sposób, zgodnie z normą prawną mającą swoje źródło w utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, że opodatkowaniu PON 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 pomocą przegród 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 (jak wskazuje orzecznictwo: np. silos stanowi element ciągu technologicznego / produkcyjnego), 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.**

Podmiotowe prawa konstytucyjne naruszone przez ostateczne orzeczenie NSA

Skutkiem wydania Wyroku NSA było **naruszenie prawa Spółki do własności środków pieniężnych**, które zostało wyrażone w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP i **zasad ograniczania tego prawa** określonych w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP – poprzez pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów UPOL, własności środków pieniężnych:

- a. **w wyniku przytoczonych powyżej działań organów podatkowych i sądów administracyjnych w sposób sprzeczny z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP: zasadą demokratycznego państwa prawnego i wynikającą z niej zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa a także będącą jej komponentem zasadą poprawnej legislacji wzmocnioną zasadą określoności przepisów prawa, a także zasadą legalizmu wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP oraz zasadą podziału władzy wyrażoną w art. 10 Konstytucji RP;**
- b. **w następstwie obciążenia Spółki niewynikającą z przepisów podatkowych kwotą zobowiązania podatkowego w PON w konsekwencji sformułowania wobec Skarżącej dodatkowych – niewskazanych w ustawie podatkowej – warunków, które musiały zostać spełnione przez budynki będące własnością Skarżącej**
, aby podlegać opodatkowaniu PON jako budynki – wg stawki właściwej dla budynków – tj. w sposób sprzeczny z zasadą wyłączności ustawy w prawie daninowym wyrażoną w art. 84 Konstytucji RP, oraz które to warunki – sprzecznie z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) – nie są w takim samym zakresie nakładane na pozostałe podmioty, będące w posiadaniu podobnych, czy nawet identycznych obiektów, których funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania są inne niż budynków Spółki. Jako budynki dla celów opodatkowania PON traktowane są bowiem nie tylko budynki pełniące funkcje mieszkalne czy biurowe, ale również m.in. budynki magazynowe, w tym magazyny wysokiego składowania niebędące silosami.
- c. **na skutek ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w PON z powodu zakwalifikowania obiektów będących własnością Skarżącej przy zastosowaniu kryteriów niewyrażonych w przepisach UPOL ani żadnej innej regulacji ustawowej, tj. sprzecznie z art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji RP, czyli z zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych.**

Określenie sposobu naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej w wydanym orzeczeniu

Wyrok NSA, oddalający skargę kasacyjną Skarżącej od wyroku WSA z dnia października 2017 r., sygn. akt , oddalającego skargę na decyzję SKO z dnia czerwca 2017 r., nr , biorąc pod uwagę zasady funkcjonowania sądownictwa administracyjnego obejmującego kontrolę legalności aktów administracyjnych (por. art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, j.t. Dz. U. z 2019 r. poz. 2167 ze zm.), skutkuje tym, że decyzja Burmistrza z dnia marca 2017 r., nr , w sprawie dotyczącej stwierdzenia i odmowy stwierdzenia nadpłaty w PON za lata 2010-2015 została uznana za zgodną z prawem.

Tym samym, **Wyrok NSA sankcjonuje nałożenie na Spółkę obciążenia PON niewynikającego z przepisów podatkowych, a w efekcie pozbawia Spółkę prawa własności środków pieniężnych.** Na Spółkę nałożono bowiem niezasadnie zawyżoną (o ok. 35%) kwotę podatku, pomimo iż silosy (magazyny) będące własnością Spółki posiadają wszystkie ustawowe cechy budynku, co powinno było skutkować ustaleniem ich podstawy opodatkowania w oparciu o powierzchnię użytkową (art. 4 ust. 1 pkt 2 UPOL), a nie – uznaniem ich za budowle i ustaleniem podstawy opodatkowania w oparciu o ich wartość początkową (art. 4 ust. 1 pkt 3 UPOL).

Wyrok NSA, oprócz tego, że doprowadził do pozbawienia Spółki własności przysługujących jej środków pieniężnych, to również **prawomocnie określił przedmiot opodatkowania w oparciu o przesłanki pozaustawowe (pomimo, iż przedmiotowe obiekty spełniały bez wyjątku wszystkie przesłanki ustawowe budynku) a przy tym – nieobiektywne (nieodnoszące się do obiektywnych kryteriów wskazanych w definicji budynku, tj. dotyczących konstrukcji obiektów budowlanych).** Dodatkowo mając na uwadze powszechne opodatkowywanie innych obiektów magazynowych (posiadających ściany, dach i fundament) jako budynków, **odkodowana przez organy i sądy norma prawna narusza zasadę równości wobec prawa.**

Dopuszczalność wydania w sprawie merytorycznego rozstrzygnięcia***a) Dopuszczalność oceny utrwalonej i powszechnej wykładni przepisów***

Skarżąca wskazuje, iż jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, ocenie Trybunału może podlegać nie tylko literalne brzmienie danego przepisu, ale również norma prawna, która została zrekonstruowana z przepisów w aktach stosowania prawa i w konsekwencji utrwalona w judykaturze.

Dla zobrazowania powyższego Skarżąca przytacza wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04, w którym stwierdzono, że: **„rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Niezależnie od intencji twórców ustawy, organy ją stosujące mogą wydobywać z niej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami,**

których poszanowania wymaga konstytucja (zob. wyroki: z 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3, s. 47; z 3 października 2000 r., K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W pewnych sytuacjach Trybunał Konstytucyjny może to naprawiać, posługując się techniką wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją i wskazując właściwe rozumienie ustawy organom ją stosującym. Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza, jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał Konstytucyjny może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii.”.

W wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12, wskazano natomiast, że *„Trybunał, dokonując kontroli konstytucyjności prawa, uwzględnia sposób rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, o ile ma to charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli (zob. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165 i cytowane tam orzeczenia). Jeżeli tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii (zob. sygn. K 33/99).”.*

Co więcej, w wyroku Trybunału z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 Trybunał określił wprost, że *„z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej.”.* Zatem w momencie wystąpienia problemu powiązanego ze stosowaniem prawa, które w praktyce przyjęło formy konsekwentnie i zasadniczo odbiegające od treści i znaczenia nadanych mu przez prawodawcę – jest to podstawą do jego oceny przez Trybunał Konstytucyjny.

Zarazem, jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, *nawet odstępstwa od utrwalonej i dominującej linii orzeczniczej nie są przeszkodą do oceny stanowiska przyjętego w orzecznictwie z perspektywy konstytucyjności w kontekście normy prawnej wynikającej z przepisów.* W tym zakresie, przykładowo, w wyroku Trybunału z dnia 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06 stwierdzono, iż: *„Trybunał Konstytucyjny zdaje sobie sprawę, że pewna chwiejność orzecznictwa Sądu Najwyższego wynikać może po części z faktu, że Sąd Najwyższy rozstrzyga konkretne sprawy, a uzasadnienia wyroków muszą ściśle korespondować ze stanami faktycznymi. Kwestionowany w skardze przepis przez lata był rozumiany jednolicie, a mające obecnie miejsce współwystępowanie w jednym czasie (czy też wydawanie na przemian) orzeczeń Sądu Najwyższego, przyznających decydujące znaczenie przepisom*

placowym i orzeczeń nakazujących uwzględnianie stanów faktycznych, nie wskazuje na jednoznaczną i zasadniczą zmianę utrwalonej i konsekwentnej praktyki stosowania prawa.”.

Ponadto, potencjalna **niejednorodność orzecznictwa może wręcz uzasadniać wydanie wyroku przez Trybunał**. Takie wnioski można wyciągnąć z powołanego powyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r. (sygn. akt SK 14/12), „*utrwalone „powszechne (...) stosowanie” unormowania, które jest niezbyt konsekwentnie zmieniane, i to po wydaniu ostatecznego orzeczenia krzywdzącego skarżącą, nie może przesądzać o niemożności wydania wyroku i o automatycznym umorzeniu postępowania. Z tego względu Trybunał uznał, że wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie jest nie tylko dopuszczalne, ale i konieczne.*”.

Tym samym, **istnienie jednostkowych orzeczeń odbiegających od utrwalonej linii orzeczniczej – nie stanowi przeszkody do wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku, a w niektórych przypadkach, wydanie wyroku – z uwagi na tę niejednorodność – jest nawet tym bardziej uzasadnione.**

b) Brak negatywnej przesłanki ne bis in idem

1.

Zakwestionowane przez Skarżącą przepisy były już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15. W tymże wyroku Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „*art. 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.*”.

Niemniej, z uwagi na brak tożsamości ze sprawą o sygn. SK 48/15, w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*) ani przesłanka *ne bis in idem*. Podkreślić należy, iż Skarżąca kontestuje treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów UPOŁ 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).

Pomimo wydania przez Trybunał Konstytucyjny ww. wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, w zakresie silosów (magazynów), zgodnie z jednolitą linią orzecniczą sądów administracyjnych przyjmuje się, że obiekty silosów posiadające wszystkie cechy budynków, nie są budynkami dla celów opodatkowania PON, lecz z uwagi na ich funkcje, wyposażenie i przeznaczenie

oraz w szczególności sposób i możliwość wykorzystywania tych obiektów jako składnika systemu technologicznego (produkcyjnego) – silosy stanowią budowle dla potrzeb PON.

W takim zakresie Trybunał nie dokonywał jeszcze kontroli zakwestionowanych w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisów UPOL.

Dlatego też, w ocenie Skarżącej, wskazane powyżej orzeczenie nie skutkuje zaistnieniem przesłanki *ne bis in idem*, co oznaczałoby konieczność umorzenia postępowania w sprawie ze skargi Spółki (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10 oraz z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12).

Wskazać dodatkowo należy, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL był również przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt P 33/09. W przywołanym już powyżej wyroku z dnia 13 września 2011 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, 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 RP. Niemniej, tak jak w przypadku sprawy o sygn. SK 48/15, również z uwagi na brak tożsamości ze sprawą o sygn. P 33/09, w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*) ani przesłanka *ne bis in idem*.

W tym kontekście podkreślenia wymaga, że z uwagi na różnorodność obiektów podlegających opodatkowaniu PON, w przypadku których zastosowanie znajdują co do zasady te same przepisy UPOL, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 końcowo sam podkreślił, że „Rozstrzygnięcie zapadłe w niniejszej sprawie nie skutkuje natomiast w żadnej mierze powstaniem na przyszłość przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu kwestii zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji w zakresie dotyczącym innych obiektów i urządzeń będących potencjalnie przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.”.

W konsekwencji, brak jest przeciwwskazań formalnych dla przyjęcia niniejszej skargi konstytucyjnej do merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

2.

Co kluczowe, wydanie merytorycznego orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie Skarżącej jest nie tylko możliwe, ale wręcz konieczne – również z tego względu, że stanowisko Trybunału wyrażone w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, dotyczącego kontenerów telekomunikacyjnych nie jest w ogóle respektowane w sprawach dotyczących opodatkowania PON obiektów posiadających wszystkie ustawowe cechy budynków stanowiących silosy

(magazyny na cukier, rzepak, zboża).

Jak jednoznacznie wskazał Trybunał Konstytucyjny w ww. wyroku w sprawie o sygn. akt SK 48/15: *„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 i w ustawie o podatkach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że *budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to z konieczności, iż najpierw trzeba ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację jako budowli.*”.

W ww. wyroku Trybunał wskazał również, że *„Pomimo wielu różnych zastrzeżeń dotyczących definicji sformułowanych w prawie budowlanym oraz w ustawie o podatkach lokalnych, wskazanych w wyroku o sygn. P 33/09, w wypadku pojęć budynku i budowli mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę, a w konsekwencji za niedopuszczalne należało uznać modyfikowanie tych pojęć w oparciu o przesłankę nieprzewidzianą w przepisach prawnych. Uwzględnienie tej przesłanki prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zwężającą wykładnię definicji budynku. Taki zabieg stanowi zatem nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej (zob. M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki, Warszawa 2012, s. 242-243, 344). Co więcej, w sprawie będącej podstawą wniesienia rozpatrywanej skargi konstytucyjnej skutkowało on funkcjonalną reinterpretacją regulacji podatkowej na niekorzyść skarżącej.*”.

Jak zaś końcowo Trybunał wyraźnie podkreślił: *„argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. 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, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.*”.

Tymczasem, we wspomnianym jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych, w szczególności NSA, dotyczącym silosów (magazynów), ukształtowanym już po wydaniu przez Trybunał ww. wyroku – czego dobitnym przykładem jest właśnie Wyrok NSA wydany w sprawie Skarżącej – organy i sądy administracyjne kwalifikują budynki silosów w szczególności przypisując im funkcję elementów ciągów technologicznych w procesie produkcji wyrobów 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).

W tym zakresie, NSA w wyroku dotyczącym Skarżącej, pomimo wręcz nawet przytoczenia w uzasadnieniu stanowiska Trybunału z ww. wyroku w sprawie o sygn. akt SK 48/15, wskazuje, że:

- **„w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek, jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Należy zwrócić uwagę, że w cytowanym tu określeniu budowli, zawartym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność przez stwierdzenie o "możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem" (wyrok NSA z 10 stycznia 2008 r., II FSK 1313/07, ONSAiWSA 2009, Nr 3, poz. 57).”;**
- **„Tak więc przy dokonywaniu kwalifikacji obiektów budowlanych na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. należy zawsze mieć na uwadze elementy funkcjonalne takiego obiektu, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. I tak, jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, ponieważ wyposażono go np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. Innymi słowy przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem, czy budowlą należy uwzględnić także, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy (wyrok NSA z 18 października 2016 r., II FSK 1741/16). Dlatego nie można zgodzić się z zarzutami skargi kasacyjnej, by kwestia przeznaczenia i funkcjonalności nie miała znaczenia dla rozstrzygnięcia problemu, czy przedmiotowe silosy są budynkami, czy budowlami.”.**

III. Stan faktyczny sprawy

a)

Skarżąca jest przetwórcą i producentem . Ze względu na przedmiot prowadzonej działalności, Spółka w jej ramach wykorzystuje obiekty magazynowe (silosowe) – budynek magazynu , budynek zasobników dziennych oraz budynek magazynu . Ww. obiekty są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach, tj. wszystkie cechy budynku wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL.

b)

W wyniku dokonanej w 2015 r. weryfikacji prawidłowości swoich rozliczeń w PON, Spółka zidentyfikowała tytuły do korekty, skutkujące finalnie nadpłatą podatku. W konsekwencji, pismem z sierpnia 2015 r. Spółka wystąpiła do Burmistrza z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty PON za lata 2010-2015, w którym przedstawiła szczegółowo ustalenia wskazujące na nieprawidłowości w pierwotnych rozliczeniach. Ustalenia te dotyczyły m.in. nienależnego zadeklarowania przez Spółkę do opodatkowania PON jako budowli – ww. obiektów silosów, które stanowią budynki.

W toku postępowania zainicjowanego wnioskiem Spółki, Burmistrz powołał biegłego w celu sporządzenia opinii m.in. w zakresie charakterystyki technicznej obiektów będących przedmiotem postępowania (dalej: **Opracowanie**). W ww. Opracowaniu **biegły potwierdził, że stanowiące własność Spółki obiekty magazynu , zasobników dziennych oraz magazynu są trwale związane z gruntem, posiadają przegrody budowlane, fundamenty i dach, tj. wszystkie cechy konstrukcyjne budynku wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL i art. 3 pkt 2 UPB⁵.**

Decyzją z dnia listopada 2016 r., nr , Burmistrz stwierdził Spółce nadpłatę z tytułu PON przychylając się w części do złożonego przez Spółkę wniosku. Jednocześnie, Burmistrz odmówił stwierdzenia Spółce nadpłaty m.in. w zakresie dotyczącym nienależnego zadeklarowania przez Spółkę do opodatkowania PON jako budowli – obiektów silosów , które stanowią budynki i powinny zostać opodatkowane jako budynki.

Od ww. decyzji Spółka wniosła odwołanie do SKO, w którym zakwestionowała rozstrzygnięcie Burmistrza wyłącznie w zakresie dotyczącym opodatkowania PON obiektów silosów. Po rozpatrzeniu odwołania, Organ uchylił decyzję Burmistrza z przyczyn proceduralnych i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez Burmistrza (decyzja SKO z dnia stycznia 2017 r., nr).

c)

Po ponownym rozpatrzeniu sprawy, Burmistrz, powołując się na utrwaloną linię orzecniczą sądów administracyjnych, decyzją z dnia marca 2017 r., nr , uznał, że należące do Spółki obiekty powinny być dla celów podatkowych traktowane jako budowle, pomimo spełnienia wszystkich przesłanek z definicji budynku.

W ocenie Burmistrza, magazyn , zasobniki dzienne i magazyn są „*wolnostojącymi obiektami budowlanymi, posiadającymi fundamenty i dach, będącymi trwale związanymi z gruntem, wydzielonymi z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych*” (s. 18 Decyzji), a w konsekwencji „*wypełniają cechy budynku wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, tj. są trwale związane z gruntem, posiadają przegrody wydzielające je z przestrzeni oraz dach*” (s. 21 Decyzji).

⁵ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (j.t. Dz. U. z 2016 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm; dalej: **UPB**).

Pomimo to, Burmistrz wskazał zarazem, 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 magazyn , zasobniki dennne wraz z galerią transportową oraz magazyn z rampą 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. Przy dokonywaniu tego rodzaju klasyfikacji obiektu należy mieć na uwadze ich funkcje, przeznaczenie, sposób wykorzystania obiektu.* (s. 21 Decyzji)”. Organ wskazał w tym zakresie również na orzecznictwo sądowe.

W konsekwencji Organ stwierdził, że opisywane obiekty, „*ze względu na wypełnienie (...) ich przeznaczenie i funkcję, nie mogą być uznane za budynek.*” i stanowią budowle – „*w świetle definicji budowli wskazanej w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, jak również biorąc pod uwagę w szczególności przeznaczenie i funkcję obiektów, magazyn , zasobniki dennne wraz z galerią transportową oraz magazyn z rampą należy uznać za budowle.*” (s. 22-23 Decyzji).

d)

Spółka wniosła odwołanie od ww. decyzji Burmistrza do SKO, w którym ponownie zakwestionowała rozstrzygnięcie Burmistrza wyłącznie w zakresie dotyczącym opodatkowania PON obiektów silosów jako budowli.

Decyzją z czerwca 2017 r., nr , SKO utrzymało rozstrzygnięcie Burmistrza w mocy uznając, iż obiekty Spółki „*pełnią funkcje zbiorników (na materiały sypkie), natomiast ze względu na proporcje jakie przyjmuje się w praktyce inżynierskiej mogą one zostać zakwalifikowane jako bunkry lub silosy. Uzasadniony jest pogląd znajdujący odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, że nawet jeśli obiekt budowlany zawiera wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (trwale zwiqzanie z gruntem, przegrody budowlane, fundamenty i dach), nie oznacza, iż obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy bowiem zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tego obiektu jako całości. Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, bo np. wypełniono go urządzeniami, materiałami lub substancjami kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znaczny 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.*” (s. 3 Decyzji).

e)

Spółka zaskarżyła ww. decyzję do WSA, który wyrokiem z dnia października 2017 r., sygn. akt , oddalił skargę Spółki.

Sąd wskazał, że przy dokonywaniu kwalifikacji obiektu budowlanego „*należy (...) 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 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli*” (s. 5-6 Wyroku), oraz że „*Nie można więc całkowicie (...) pominąć charakteru spornego obiektu budowlanego przy jego kwalifikacji prawnopodatkowej, jego przeznaczenia, wyposażenia oraz sposobu i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości.*” (s. 7 Wyroku).

W powyższym kontekście, jak wynika z Opracowania i co podkreślił WSA, stanowiące własność Spółki obiekty „*są wolnostojącymi obiektami budowlanymi, posiadającymi fundamenty i dach, będącymi trwale związanyymi z gruntem, wydzielonymi z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Obiekty te pełnią funkcję magazynową dla materiałów sypkich*” (s. 6 Wyroku).

Pomimo to, WSA wskazał jednak zarazem, że „*Jak wynika z opinii biegłego - silos jest elementem ciągu technologicznego w procesie produkcji* . i wyposażony jest w instalacje umożliwiające wykonywanie tych funkcji. *Wprowadzie 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).*” (s. 7 Wyroku).

W rezultacie, w oparciu o art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 2 ust. 1 UPOŁ Sąd uznał w sprawie, iż „*Organ podatkowy prawidłowo przyjął, że silosy są zbiornikami, które zostały wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako budowla. Dokonując takiej kwalifikacji organ wziął pod uwagę ich elementy konstrukcyjne oraz elementy funkcjonalne, przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania obiektów, jako całości (...).*” (s. 10 Wyroku).

e)

Spółka zaskarżyła wyrok WSA, jednakże NSA nie podzielił stanowiska Skarżącej i w wyroku z marca 2020 r., sygn. akt , oddalił jej skargę kasacyjną.

NSA powołał co prawda wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, i wskazał, że *„zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem. Przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku. Definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., że aby zaliczyć te obiekty budowlane do kategorii budowli należy w pierwszej kolejności wykluczyć, że stanowią one budynki.”*

Jednak, od razu w następnych wierszach uzasadnienia Wyroku NSA – Sąd całkowicie zaprzeczył stanowisku Trybunału przytaczając swoją wcześniejszą linię orzeczniczą, jednoznacznie zakwestionowaną przez Trybunał w sprawie o sygn. akt SK 48/15, zgodnie z którą: *„W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 3 pkt 1 lit. a i b) u.p.b. przyjmuje się, że: ustawodawca w pojęciu budynku, o którym tu mowa, nie zawarł określenia, iż może on być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Dlatego w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek, jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Należy zwrócić uwagę, że w cytowanym tu określeniu budowli, zawartym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność przez stwierdzenie o "możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem" (wyrok NSA z 10 stycznia 2008 r., II FSK 1313/07, ONSAiWSA 2009, Nr 3, poz. 57).”*

Jednocześnie, NSA podkreślił, że *„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. Innymi słowy przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem, czy budowlą należy uwzględnić także, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy (wyrok NSA z 18 października 2016 r., II FSK 1741/16). Dlatego nie można zgodzić się z zarzutami skargi kasacyjnej, by kwestia przeznaczenia i funkcjonalności nie miała znaczenia dla rozstrzygnięcia problemu, czy przedmiotowe silosy są budynkami, czy budowlami.”*

NSA wskazał zarazem, że „Rozstrzygane w niniejszej sprawie kwestie były przedmiotem orzekania przez Naczelny Sąd Administracyjny w podobnym stanie faktycznym i prawnym w sprawach zakończonych, min. wyrokami z 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, czy też 8 maja 2018 r., II FSK 331/1. Sąd w składzie rozpoznającym przedmiotową sprawę w pełni wyrażone w tych wyrokach poglądy akceptuje. Naczelny Sąd Administracyjny w tych orzeczeniach przyjął, że 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, przekładniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekładników 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 3 u.p.b. silosy należy kwalifikować do budowli, a nie budynków.”.

IV. Uzasadnienie niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów

Jak już wskazano powyżej, Wyrok NSA powoduje, iż rozstrzygnięcia organów podatkowych i WSA wydane w sprawie Spółki, z których – na podstawie niewynikającej z przepisów prawa podatkowego treści normatywnej – wynika obciążenie Skarżącej wyższą kwotą zobowiązania w PON za lata 2010-2015 aniżeli zgodnie z obowiązującymi przepisami, pozostały w mocy, co skutkuje **pozbawieniem Spółki prawa własności środków pieniężnych.**

Tak jak na wcześniejszym etapie postępowania organy podatkowe i WSA, NSA dokonał w sposób nieuprawniony kwalifikacji budynków Spółki na potrzeby ich opodatkowania PON w oparciu o **pozaustawowe przesłanki** i na tej podstawie przesądził, że ww. budynki Spółki dla celów określenia przedmiotu opodatkowania na gruncie UPOL nie stanowią budynków, lecz budowle.

Źródłem zawyżenia zobowiązania Spółki w PON – które zdaniem Skarżącej jest całkowicie bezprawne – było oparcie 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 UPOL 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 wykorzystywania 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 / funkcję magazynową dla wyrobów gotowych np. cukru), to taki budynek przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL i podlega

opodatkowaniu PON nie jako budynek, lecz jako budowla, co oznacza **niedopuszczalne rozszerzenie zakresu opodatkowania PON budowli**.

Należy przy tym podkreślić, że wskazane w rozstrzygnięciach wydanych w sprawie Skarżącej dodatkowe, pozaustawowe przesłanki dla uzasadnienia zakwestionowania przyjętej kwalifikacji danego obiektu jako budynku **w żaden sposób nie są obiektywne**. Nie odnoszą się one bowiem np. do dodatkowych cech konstrukcyjnych danego obiektu, lecz jego **funkcji, wyposażenia i przeznaczenia oraz w szczególności sposobu i możliwości wykorzystywania obiektu jako składnika systemu technologicznego – produkcyjnego / magazynowego (co nigdzie nie zostało bliżej zdefiniowane)**.

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, ale co więcej także naruszeniem elementarnej zasady równości wobec prawa**. Powoduje to niewyobrażalne wątpliwości dotyczące choćby tego, czy o kwalifikacji obiektu przesądzać ma jego pierwotne czy też aktualne, bieżące przeznaczenie oraz skutkuje absurdalnymi konsekwencjami w praktyce: dany obiekt magazynowy – silos – spełniający wszystkie przesłanki z ustawowej definicji budynku – w zależności od jego aktualnego przeznaczenia, funkcji, wyposażenia, czy wykorzystywania raz mógłby stanowić budynek, a innym razem – budowlę. Zgodnie z przytoczonym podejściem NSA, nawet ten sam silos wykorzystywany w procesie produkcji – powinien być budowlą, a gdyby (np. z przyczyn ekonomicznych) Spółka przestała go wykorzystywać – odpadłaby przesłanka do jego kwalifikacji jako budowli co mogłoby z powrotem uzasadniać traktowanie go jako budynku. Jednocześnie, konstrukcyjnie identyczne obiekty, czyli *de facto* takie same u tego samego czy różnych podatników, z uwagi na ich różne przeznaczenie, funkcje czy wyposażenie, mogłyby być zupełnie inaczej zakwalifikowane z perspektywy ich opodatkowania PON.

Zaskarżone przepisy

a)

Przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej są przepisy UPOL – 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 UPOL. Przepisy te rozumiane są w ten sposób, zgodnie z normą prawną mającą swoje źródło w utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, że opodatkowaniu PON 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 pomocą przegród 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”.** Jeżeli ww. warunek (w żaden sposób niezdefiniowany) nie jest spełniony (jak wskazuje orzecznictwo: np. silos stanowi element ciągu technologicznego / produkcyjnego), to taki budynek magazynowy – silos – przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ i podlega opodatkowaniu PON nie jako budynek, lecz jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ.

b)

Jak wskazano w art. 2 ust. 1 UPOŁ „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) **budynki lub ich części;**
- 3) **budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.”.**

Budynek (art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ) to „*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*”.

Zatem budynek, to taki obiekt budowlany w rozumieniu przepisów UPB, który posiada wszystkie następujące cechy:

- **jest trwale związany z gruntem,**
- **jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,**
- **posiada fundamenty oraz**
- **posiada dach.**

Z kolei, przez budowlę na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ należy rozumieć natomiast „*obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem malej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*”.

c)

Zestawienie definicji „budynek” i „budowli” nie pozostawia wątpliwości, że obiekt spełniający warunki uznania go za budynek zgodnie z definicjami legalnymi, nie może być jednocześnie budowlą. W konsekwencji, w celu ustalenia prawidłowego przedmiotu opodatkowania, w pierwszej kolejności należy zatem zbadać czy obiekt budowlany spełnia definicję budynku. Dopiero po stwierdzeniu, że nie mieści się on w dyspozycji przepisu definiującego budynek, tj. nie posiada wszystkich 4 cech z definicji budynku, można przeanalizować zasadność jego kwalifikacji jako

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.

Na taki kierunek wykładni przepisów UPOL wskazuje również systematyka tego aktu, który w pierwszej kolejności definiuje pojęcie budynku (w art. 1a ust. 1 pkt 1), wskazując na cechy, którymi obiekt taki powinien się charakteryzować (trwały związek z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu), a dopiero w dalszej kolejności (w art. 1a ust. 1 pkt 2) definiuje pojęcie budowli m.in. poprzez wskazanie, że jest to obiekt **niebędący budynkiem** lub obiektem małej architektury.

Co więcej, zgodnie z art. 3 pkt 1 UPB, do którego odsyła UPOL, przez obiekt budowlany należy rozumieć:

- „a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,*
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,*
- c) obiekt małej architektury”⁶.*

Zgodnie zaś z art. 3 pkt 3 UPB, przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany **niebędący budynkiem** lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Biorąc pod uwagę również powyższe regulacje nie powinno budzić wątpliwości, że **nie jest możliwe zaliczenie jednego obiektu budowlanego jednocześnie do dwóch z trzech wymienionych kategorii UPB.**

Nie jest również dopuszczalna sytuacja, w której obiekt (w tym silos) spełniający przewidziane w UPOL przesłanki dla uznania go za budynek może, w sytuacji spełnienia tych przesłanek, pomimo wszystko zostać uznany na gruncie UPOL za budowlę – z jakiegokolwiek powodu, w szczególności ze względu na funkcję, jaką ten obiekt spełnia.

⁶ W stanie prawnym obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r., przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 UPB).

Należy podkreślić, że w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ wymieniono **jedynie przesłanki**:

- trwałego związania z gruntem,
- wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- posiadania fundamentu i
- posiadania dachu,

tj. nie wskazano funkcji / okoliczności, że coś jest elementem systemu technologicznego (produkcyjnego) czy jakiegokolwiek innego warunku ani jakiegokolwiek innej cechy obiektu – jako dodatkowej przesłanki kwalifikującej dany obiekt do kategorii budynku.

Skoro ustawodawca nie sformułował dodatkowych wytycznych, to każdy obiekt budowlany, który spełnia kryteria wyrażone w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ będzie budynkiem. Przeciwne stanowisko stanowi przejaw wykładni prawotwórczej, rozszerzającej ustawową definicję budowli poprzez wprowadzenie dodatkowej (nieprzewidzianej w ustawie), a przy tym w żaden sposób niezdefiniowanej – funkcjonalnej przesłanki dla uznania danego obiektu za budynek.

d)

Tymczasem, w sprawie Spółki w rozstrzygnięciach wskazanych we wcześniejszej części skargi – z całkowitym pominięciem ww. definicji i przytoczonych w nich zastrzeżeń – sądy administracyjne wyraziły pogląd, że w przypadku kwalifikacji budynków magazynowych (silosów) dla celów ich opodatkowania PON, należy dodatkowo zawsze mieć na uwadze ich **elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz w szczególności sposób i możliwości wykorzystywania obiektu jako składnika systemu technologicznego – produkcyjnego / magazynowego.**

Ów pogląd został powszechnie i jednolicie przyjęty w praktyce orzeczniczej NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych dotyczącej opodatkowania PON silosów, które spełniają wszystkie cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ, a pomimo tego uznawane są za budowle. Poniżej Skarżąca wskazuje na przykładowe orzeczenia uznające budynki silosów za budowle:

- Wyrok NSA z dnia 11 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 3126/17;
- Wyrok NSA z dnia 17 października 2019 r., sygn. akt II FSK 3126/17;
- Wyrok NSA z dnia 25 września 2019 r., sygn. akt II FSK 3433/17;
- Wyroki NSA z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 1297/16, II FSK 1162/16, II FSK 1296/16, II FSK 331/17 oraz II FSK 1281/16;
- Wyrok NSA z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2130/15;
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 czerwca 2020 r., sygn. akt I SA/Lu 226/20 (nieprawomocny);
- Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 610/19, I SA/Sz 611/19, I SA/Sz 612/19, I SA/Sz 613/19, I SA/Sz 614/19 oraz I SA/Sz 615/19 (prawomocne);
- Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 11 września 2019 r., sygn. akt I SA/Sz 321/19, I SA/Sz 322/19 oraz I SA/Sz 323/19 (nieprawomocne);

- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 sierpnia 2019 r., sygn. akt I SA/Sz 269/19 (nieprawomocny);
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Sz 241/19 (nieprawomocny);
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Po 157/19 (nieprawomocny);
- Wyroki WSA w Lublinie z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 149/19 oraz I SA/Lu 150/19 (nieprawomocne);
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Bd 124/19 (nieprawomocny);
- Wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 875/18 oraz I SA/Bd 876/18 (nieprawomocne);
- Wyrok WSA w B z października 2017 r., sygn. akt (prawomocny).

Tym samym, organy podatkowe oraz sądy administracyjne konsekwentnie i jednolicie wypracowały podejście, że kwalifikacja silosu na gruncie UPOL jako budynku albo budowli uzależniona jest nie tylko od jego charakterystyki konstrukcyjnej opisanej w przepisach UPOL, odnoszącej się przecież do kryteriów obiektywnych, **ale też od jego funkcji, przeznaczenia, wyposażenia oraz w szczególności sposobu i możliwości wykorzystywania obiektu, w tym jako składnika systemu technologicznego – produkcyjnego / magazynowego.** W ten sposób działanie organów podatkowych i sądów administracyjnych 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”.** Jeżeli ww. warunek (w żaden sposób niezdefiniowany) nie jest spełniony (np. jak wskazuje orzecznictwo: silos stanowi element ciągu technologicznego / produkcyjnego), to taki budynek 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.

Powyższe stanowi **przejaw wykładni nie tylko *contra legem*, ale prawotwórczej – zawężającej ustawową definicję budynku poprzez wprowadzenie pozaustawowej (dodatkowej) funkcjonalnej, a przy tym nigdzie niesprecyzowanej – nieobiektywnej – przesłanki dla uznania danego obiektu za budynek i w zależności od niej – uzasadniającej opodatkowanie silosów stanowiących budynki nie jako budynki, lecz budowle, tj. w konsekwencji rozszerzającej zakres opodatkowania PON budowli.**

Zaskarżone przepisy w świetle wzorca konstytucyjnego

1. Prawo własności i jego ograniczenia

a)

Art. 64 Konstytucji RP stanowi konstytucyjną podstawę ukształtowania standardów ustawowych w zakresie dotyczącym w szczególności prawa własności. Norma z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP formułuje w tym zakresie prawo podmiotowe – prawo własności, przysługujące również Skarżącej, co wynika przede wszystkim z zamieszczenia ww. przepisu art. 64 ust. 1 w Rozdziale II Konstytucji RP – Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela – Wolności i prawa ekonomiczne, socjalne i kulturalne.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, „*art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony (...).*”.

Prawo własności oczywiście nie może być rozumiane jako prawo absolutne, to jest niedoznające żadnych ograniczeń. Prawo to może zostać ograniczone jednak zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP „*tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności*”. Tym samym, określenie przesłanek ograniczania prawa własności zawarte w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP zakłada spełnienie przesłanki formalnej (każdorazowo: **wymóg ustawy**) oraz wskazuje jednocześnie maksymalny zakres granicy ingerencji w prawo własności (**zakaz naruszania jego istoty**). Jak wskazał przy tym sam Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04: „*przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych*” (podobnie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02).

b)

Obowiązek uiszczania podatków oraz ponoszenia innych ciężarów publicznych jest jednym z ograniczeń prawa własności. Powoduje on bowiem przeniesienie prawa własności środków pieniężnych z właściciela na podmiot publicznoprawny – państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego.

W tej kwestii należy zaznaczyć, że Spółka, składając skargę konstytucyjną, nie kwestionuje w żaden sposób konstytucyjności obowiązku uiszczania podatków, a w szczególności PON, rozumianego jako jedno z konstytucyjnych ograniczeń prawa własności, ani swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego. W tym zakresie, co oczywiste, sam bowiem fakt nałożenia obowiązku podatkowego nie może skutkować uznaniem, że dana regulacja jest niezgodna z Konstytucją RP.

W tym konkretnym przypadku Spółka kwestionuje natomiast brak dostatecznej ochrony przysługującego Spółce prawa własności oraz sposób nałożenia obowiązku podatkowego w PON, co w wyniku posłużenia 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.

Wysokość PON od budynków magazynu , zasobników dziennych oraz magazynu określona na skutek zastosowania pozaustawowych kryteriów **przewyższa przy tym wysokość podatku jaka byłaby należna w wyniku określenia Spółce zobowiązania w PON zgodnie z właściwymi przepisami UPOL (tj. zgodnie z definicjami w UPOL).** Tym samym, w wyniku wydanych rozstrzygnięć, bezprawnie tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP i wynikającą z niej zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz będącą jej komponentem zasadą poprawnej legislacji wzmocnioną zasadą określoności przepisów prawa, a także zasadą legalizmu wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP oraz zasadą podziału władzy wyrażoną w art. 10 Konstytucji RP, zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1, zasadą wyłączności ustawy w prawie daninowym wynikającą z art. 84 Konstytucji RP oraz zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych wyrażoną w art. 217 Konstytucji RP – **Spółce odebrano prawo dysponowania środkami pieniężnymi w powyższym zakresie.**

c)

Na możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji RP Trybunał Konstytucyjny wskazał wprost m.in. w wyroku z dnia 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00): „*ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną (i to “mocną”) podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących ten obowiązek. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące “równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku*

przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.”.

W powołanym orzeczeniu Trybunał wskazał, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP. Tak jak nie ulega wątpliwości, że ustawodawca ma prawo nakładać daniny publiczne, a tym samym ograniczać własność, tak oczywistym jest, że sposób i zakres tego ograniczenia podlega kontroli z punktu widzenia zgodności z przepisami Konstytucji RP.

2. Konstytucyjne zasady odnoszące się do regulacji podatkowych – w kontekście nakładania na podatników obciążeń podatkowych w sposób nieokreślony ustawą

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że przepisy podatkowe podlegają badaniu pod kątem zgodności z Konstytucją RP – w kontekście naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności – w szczególności w świetle zasad wynikających z art. 217 w związku z art. 2 i art. 84 Konstytucji RP.

W związku z tym, poniżej Skarżąca łącznie przedstawia swoje stanowisko w sprawie z perspektywy naruszenia ww. przepisów Konstytucji RP.

a)

Art. 2 Konstytucji RP wyraża ogólną zasadę demokratycznego państwa prawnego, która dla organów władzy publicznej powinna stanowić „*niezwykle ważną dyrektywę w zakresie stanowienia i stosowania prawa w zgodzie ze standardami tego typu państwa*” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 listopada 1998 r., sygn. akt SK 7/98). Jak zaobserwował Trybunał Konstytucyjny, art. 2 Konstytucji RP „*rozstrzyga o modelu państwa*” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Z zasady tej wywodzi się bowiem w szczególności zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz związaną z nią zasadę pewności prawa. Z nich z kolei wywodzi się m.in. zasadę prawidłowej legislacji i zasadę określoności prawa.

Zasada zaufania wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, „*by nie stawalo się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny.*” (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 czerwca 2019 r., sygn. akt K 26/16).

W kontekście organów władzy publicznej oraz stosowania przez nich prawa istotnym jest również:

- **art. 7 Konstytucji RP**, na mocy którego organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Przepis ten wyraża zasadę legalizmu w wąskim znaczeniu – nakaz działania na podstawie prawa, jak również obowiązek przestrzegania prawa (W. Sokolewicz, Artykuł 7, w: Garlicki, Konstytucja, t. 5, s. 3). Z art. 7 Konstytucji RP wynika zatem zakaz dowolnego i arbitralnego stosowania przepisów prawa przez organy podatkowe i sądy administracyjne – mający charakter reguły nieprzewidującej żadnych wyjątków;
- **art. 10 Konstytucji RP**, na mocy którego ustroj Rzeczypospolitej Polskiej opiera się na podziale i równowadze władzy ustawodawczej, władzy wykonawczej i władzy sądowniczej. Przepis ten wyraża zasadę podziału władzy, z której naruszeniem mamy do czynienia w szczególności, gdy ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania (tak w kontekście standardów stanowienia i stosowania przepisów podatkowych wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 dotyczącym opodatkowania PON kontenerów telekomunikacyjnych).

Działanie NSA w sprawie polegające na oparciu swojego rozstrzygnięcia i zaakceptowaniu wydanych wcześniej w sprawie rozstrzygnięć o treść normatywną niewynikającą z przepisów UPOL – uzależniająca kwalifikację obiektów na potrzeby PON od kryteriów pozaustawowych a przy tym nieokreślonych i niezdefiniowanych – stanowi naruszenie ww. zasad. **W istocie, organy władzy publicznej nie ograniczyły się bowiem do działania w granicach kompetencji przyznanych im przez przepisy prawa, lecz dokonały nie tyle nawet wykładni *contra legem*, co – prawotwórczej, do czego nie były uprawnione i w wyniku czego znacząco bezprawnie zwiększone zostało obciążenie ekonomiczne Spółki z tytułu PON.**

b)

Z zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa wynika zasada jednoznaczności prawa, nazywana **zasadą poprawnej legislacji**. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego obejmuje ona „wymaganie określoności przepisów, które <muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny> (L. Garlicki, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Przegląd Sejmowy*, 1999, nr 6, s. 124)” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest także pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restrykcyjnie w odniesieniu do aktów prawnych ograniczających wolności i prawa obywatelskie oraz nakładających obowiązki wobec państwa.

Trybunał podkreślał wielokrotnie, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, w tym w prawie podatkowym, ponieważ – „*dziedzina, w której nakaz*

określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego” (wyrok z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Tożsame stanowisko zostało sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, w sprawie dotyczącej opodatkowania PON podziemnych wyrobisk górniczych – „ze względu na to, iż w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym, uchybienia te w zakresie, w jakim dotyczą regulacji podatkowej, zyskują poważniejszy charakter.” oraz wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 dotyczącym kontenerów telekomunikacyjnych.

W konsekwencji, wszystkie przepisy powinny być właściwie skonstruowane – z punktu widzenia językowego i logicznego, tak aby ich treść była oczywista i precyzyjna. Przy tym oczywistym jest, iż powyższe należy stosować szczególnie w przypadku przepisów dotyczących konstytucyjnie chronionych praw i wolności, w tym nakładających obowiązki podatkowe.

Brak precyzji przepisów powoduje pozostawienie nadmiernej swobody organom stosującym prawo – co niejako nakłada na te organy obowiązek zastępowania ustawodawcy w tych obszarach, które zostały uregulowane w sposób nieprecyzyjny. Takie stanowienia przepisów prawa, w tym w szczególności przepisów prawa podatkowego, jest nie do pogodzenia ze wspomnianą powyżej zasadą podziału władzy wyrażoną w art. 10 Konstytucji RP, ale także – przede wszystkim z ww. zasadą poprawnej legislacji. **Organy podatkowe określając wysokość podatku powinny bowiem bazować na przepisach, które w sposób jasny i precyzyjny określają m.in. przedmiot i podstawę opodatkowania.**

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, wskazał, że do naruszenia zasady poprawnej legislacji dochodzi w szczególności w momencie, gdy ustawodawca tak sformułował akt normatywny, że „nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad nullum crimen sine lege czy nullum tributum sine lege (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich – w istotnym stopniu – praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.”.

Niewątpliwie z takim przypadkiem naruszenia zasady poprawnej legislacji mamy do czynienia w sprawie Skarżącej. Art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, z których możliwe było wyprowadzenie 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) – są wadliwe w sposób kwalifikowany, co uzasadnia stwierdzenie ich niekonstytucyjności. Wynikiem naruszenia zasady poprawnej legislacji przejawiającego się sięganiem do takich pozaustawowych przesłanek jest niczym nieuzasadnione opodatkowanie PON budynków magazynu , zasobników dziennych oraz magazynu jako budowli, zamiast jako budynków, a w konsekwencji istotne zawyżenie zobowiązania Skarżącej w PON.

c)

Dalej idącą konkretyzację zasady określoności prawa na gruncie regulacji o charakterze daninowym, będącej częścią zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, stanowi **art. 217 Konstytucji RP** (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03).

Na mocy art. 217 Konstytucji RP obligatoryjnie ustawa powinna regulować nakładanie podatków i innych danin publicznych oraz określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

Jak w tym zakresie potwierdził Trybunał Konstytucyjny „*w drodze ustawy musi być unormowane nie tylko wprowadzenie podatku lub innej daniny publicznej, ale także wszystkie elementy stosunku daninowego objęte daną regulacją ustawową. Takie konstytucyjne określenie ma w pierwszym rzędzie chronić jednostki przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych i stwarzać prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego. Gwarancyjny charakter art. 217 musi być rozpatrywany nie tylko w płaszczyźnie praworządności formalnej, ale także w płaszczyźnie praworządności materialnej – realizowania wartości obowiązującego systemu prawa.*” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 2004 r., sygn. akt P 4/03).

Dlatego też, wymóg uregulowania wszystkich istotnych elementów stosunku podatkowego w akcie prawnym rangi ustawy należy rozumieć jako **wymóg zachowania szczególnej staranności przy stanowieniu norm prawa podatkowego**. Jest to istotne o tyle, że w ramach stosunku prawnopodatkowego mamy do czynienia z nierównorządnością jego uczestników – to organ podatkowy jednostronnie rozstrzyga o prawach podmiotów stosunku podatkowego.

W efekcie, wywodzona z art. 217 Konstytucji RP zasada szczególnej określoności przepisów przesądza, że przedmiot opodatkowania powinien być uregulowany w ustawie **w sposób wyczerpujący**. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że podstawa opodatkowania jest ustalana w odniesieniu do przedmiotu

opodatkowania a zatem określenie przedmiotu opodatkowania nie pozostawia podatnikom wątpliwości co do podstawy opodatkowania. W konsekwencji, naruszenie obowiązku w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania prowadzi do niejasności odnośnie do podstawy opodatkowania.

Fundamentalną kwestią z perspektywy prawidłowego wypełnienia przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego jest zatem właściwe ustalenie przedmiotu i podstawy opodatkowania.

Spółka stoi na stanowisku, że **przepisy UPOL, tj. 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 UPOL**, które Skarżąca zakwestionowała w niniejszej skardze konstytucyjnej, interpretowane jednoznacznie 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 RP.**

Brak precyzji i niejasność sformułowanych przepisów UPOL spowodowało stworzenie organom podatkowym oraz sądom administracyjnym zbyt szerokich ram, w zakresie których stosują one te przepisy. Skutkuje to wręcz tym, że **w istocie organy władzy publicznej nie tyle stosują prawo, co 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

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.

Co istotne, wymogu szczególnej określoności nie spełniają również zaskarżone przepisy UPOL 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. Wskazane w rozstrzygnięciach wydanych w sprawie **dodatkowe przesłanki dla uzasadnienia zakwestionowania przyjętej kwalifikacji danego obiektu jako budynku nie są bowiem obiektywne – nie odnoszą się np. do konstrukcji danego obiektu, lecz w szczególności jego wyposażenia i pełnionej funkcji.** Powoduje to wątpliwości w praktyce dotyczące choćby tego, czy o kwalifikacji obiektu ma decydować jego pierwotne, czy też bieżące, aktualne przeznaczenie. Dany obiekt spełniający wszystkie przesłanki z ustawowej definicji budynku – w zależności od jego aktualnego przeznaczenia, funkcji czy wyposażenia, raz mógłby zatem stanowić budynek, a

innym razem – budowlę. Przykładowo, nawet ten sam silos wykorzystywany w procesie produkcji – zgodnie z przytoczonym podejściem NSA powinien być budowlą, a gdyby (np. z przyczyn ekonomicznych) Spółka przestała go wykorzystywać – wówczas konsekwentnie odpadłaby przesłanka do jego kwalifikacji jako budowli, co mogłoby z powrotem uzasadniać traktowanie go jako budynku. Co więcej, takie same (konstrukcyjnie identyczne) obiekty, z uwagi na ich inne przeznaczenie, funkcje czy wyposażenie, mogłyby być różnie zakwalifikowane z perspektywy opodatkowania PON.

d)

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten statuuje m.in. zasadę wyłączności ustawy w prawie daninowym, która stanowi uzupełnienie zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady określoności przepisów podatkowych, wynikających z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP.

W powyższym zakresie, jak wskazują przedstawiciele doktryny: „wprowadzenie w komentowanym przepisie wymagania ustawowego określania wszelakich ciężarów i świadczeń publicznych potwierdza wprawdzie zasadę legalizmu w tym zakresie, lecz jej nie tworzy. **Każdy bowiem obowiązek musi być w Polsce nałożony i wprowadzony w drodze ustawy.**” (red. prof. dr hab. Marek Safjan, dr hab. Leszek Bosek, Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86, Warszawa 2016).

W konsekwencji, nie ulega wątpliwości, że z gwarancji wyłączności ustawowej wynika obowiązek określenia wszystkich elementów stosunku podatkowego w ustawach podatkowych przy zachowaniu w tym zakresie szczególnej precyzji. Przepisy art. 2 i 217 oraz art. 84 Konstytucji RP są zatem komplementarne w zakresie nałożenia na ustawodawcę obowiązku szczególnego poszanowania zasady określoności przy stanowieniu norm prawa daninowego, co potwierdza dotychczasowe orzecznictwo Trybunału. W tym zakresie, w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę wprost, że „zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, **tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań.** Należy w związku z tym zauważyć, że **zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciężących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku.**” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06).

W ocenie Skarżącej, zaskarżone przepisy, tj. 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 UPOL, naruszają również wymóg wyłączności ustawy w prawie daninowym wywodzony z art. 84 Konstytucji RP – z uwagi na brak wyczerpującej regulacji przedmiotu 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. W ten sposób zaskarżone przepisy sprzeczne są również z art. 217 Konstytucji RP. Brak wyczerpującej regulacji zaskarżonych przepisów UPOL powoduje, że rozstrzygnięcie w zakresie przedmiotu opodatkowania PON zależy 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 (funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania charakterystyczne dla budynku), przyjętej przez organy podatkowe i sądy administracyjne, niewyartykułowanej w przepisach UPOL. Prowadzi to do sytuacji, w której jeden z istotnych elementów stosunku podatkowego (przedmiot opodatkowania) nie jest uregulowany wyczerpująco w ustawie podatkowej – jego określenie następuje *de facto* w drodze stosowania prawa.

3. Naruszenie zasady równości wobec prawa

Jak wynika z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi i wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Jednocześnie, zgodnie z art. 32 ust. 2 Konstytucji RP, nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny.

Z zasady równości wynika, że **wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji (w zakresie stanu majątkowego czy też rodzaju posiadanych obiektów), powinny być obciążone podatkiem w ten sam sposób.**

Zgodnie bowiem z jednolitym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, bez zróżnicowań zarówno o charakterze dyskryminującym, jak i faworyzującym (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06).

Również art. 84 Konstytucji RP statuuje zasadę powszechności i równości opodatkowania i w pewnym zakresie jest wyrazem zasady równości na gruncie prawa podatkowego (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02).

Stanowi on również podstawę obowiązywania w polskim porządku prawnym zasady sprawiedliwości podatkowej. Przykładowo, w wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10, czytamy, że „*Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana*

jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10).”.

W tym kontekście podkreślenia wymaga, że dokonując oceny regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości, należy w pierwszej kolejności rozważyć czy można wskazać wspólną istotną cechę, która uzasadniałaby takie samo traktowanie określonej kategorii podmiotów. Do naruszenia zasady równości dochodzi bowiem, jeśli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się cechą wspólną (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98).

W tym kontekście należy zauważyć, iż **wspólną cechą istotną charakteryzującą adresatów art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ jest fakt posiadania obiektu (w tym magazynowego), który:**

- jest trwale związany z gruntem,
- jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- posiada fundamenty, oraz
- posiada dach.

Jednocześnie, **funkcje, wyposażenie i przeznaczenie obiektu oraz w szczególności sposób i możliwość wykorzystywania obiektu jako składnika systemu technologicznego (produkcyjnego) nie stanowią istotnych cech różnicujących**, która uzasadniałyby odmienne traktowanie Spółki i innych podmiotów będących w posiadaniu podobnych, czy nawet identycznych, co Spółka, obiektów.

Równość wobec prawa, to bowiem również zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania. Ocena konstytucyjności przyjętego kryterium różnicowania oznacza rozstrzygnięcie:

- „1) czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;
- 2) czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;

3) czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych" (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 maja 1998 r., sygn. akt K 37/97).

W powyższym zakresie – **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.** Obiekt silosu spełniający wszystkie przesłanki z ustawowej definicji budynku – w zależności od jego aktualnego przeznaczenia, funkcji czy wyposażenia u danego podatnika mógłby zatem stanowić budynek, a ten sam obiekt – u innego podatnika, wykorzystywany w inny sposób – budowlę. Przykładowo, silos wykorzystywany w procesie produkcji – zgodnie z przytoczonym podejściem NSA powinien być budowlą, a gdyby (np. z przyczyn ekonomicznych) inny podatnik tego samego rodzaju silos przestał wykorzystywać – wówczas konsekwentnie odpadłaby przesłanka do jego kwalifikacji jako budowli co mogłoby z powrotem uzasadniać traktowanie go jako budynku.

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. W takiej sytuacji, obiekty o identycznej konstrukcji wykorzystywane w różny sposób byłyby różnie traktowane na gruncie przepisów UPOL – jedne jako budynki, inne jako budowle.

Zarazem waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania oraz kryterium różnicowania nie pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych

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.

W konsekwencji, definiowanie przez organy podatkowe i sądy administracyjne obiektów budowlanych w oparciu o pozaustawowe kryteria (funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania charakterystyczne dla budynku), nieprzewidziane w UPOL, jest działaniem bezprawnym i narusza zasadę równości.

4. Podsumowanie

W niniejszej sprawie – dotyczącej określenia wysokości zobowiązania w PON od posiadanych przez Spółkę budynków , poprzez przyjęcie wyniku wykładni zaskarżonych przepisów UPOL, tj. 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 UPOL, ukształtowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych, **doszło do naruszenia szeregu praw i zasad z Konstytucji RP.**

Przede wszystkim, w wyniku obciążenia Spółki ciężarem PON w wysokości niewynikającej z przepisów prawa, naruszono prawo własności Spółki do środków pieniężnych – z uwagi na brak dostatecznej ochrony przysługującego Spółce prawa własności oraz reguł określających zasady ograniczania tego prawa (**art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP**). Wysokość PON od budynków silosów określona na skutek zastosowania pozaustawowych kryteriów istotnie (o ok. 35%) przewyższa wysokość podatku jaka byłaby należna w wyniku określenia jej zgodnie z właściwymi przepisami UPOL, tj. w oparciu o definicje wskazane w UPOL. W wyniku wydanych rozstrzygnięć, Spółce bezprawnie odebrano tym samym prawo dysponowania własnymi środkami pieniężnymi w powyższym zakresie.

Działanie NSA polegające na oparciu swojego rozstrzygnięcia i zaakceptowaniu wydanych wcześniej w sprawie rozstrzygnięć o treść normatywną niewynikającą z przepisów UPOL, uzależniająca kwalifikację obiektów na potrzeby PON od kryteriów pozaustawowych a przy tym nieokreślonych i niezdefiniowanych, naruszyło zasadę demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w **art. 2 Konstytucji RP** i wynikającą z niej zasadę zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz będącą jej komponentem zasadę poprawnej legislacji wzmocnioną zasadą określoności przepisów prawa, a także zasadę legalizmu wyrażoną w **art. 7 Konstytucji RP** oraz zasadę podziału władzy wyrażoną w **art. 10 Konstytucji RP**. W rzeczywistości podmiot władzy sądowniczej nie ograniczył się do działania w granicach kompetencji przyznanych mu przez przepisy prawa, a dokonał działania prawotwórczego, do którego nie był uprawniony. W efekcie, bezprawnie zwiększone zostało obciążenie ekonomiczne Spółki z tytułu PON

Istotnym jest, iż możliwość tak rozszerzającej interpretacji wprowadzonej na potrzeby stosowania w UPOL definicji „budowli” – poprzez doszukiwanie się warunków niezastrzeżonych w ustawie dla uznania danego obiektu za budynek, a przy tym niejednoznacznych i niedookreślonych, dowodzi, że ustawodawca nie dochował wymogu poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności przepisów daninowych – wywodzonych z **art. 2 i 217 Konstytucji RP**. Przyjęcie diametralnie innych wyników wykładni tych samych przepisów, w odniesieniu do tego samego stanu faktycznego, przez podatnika oraz organy podatkowe i sądy administracyjne świadczy o braku jednoznaczności stosowanych regulacji. Opisane działanie prawotwórcze narusza również w sposób oczywisty zasadę wyłączności ustawy w prawie daninowym wywodzoną z **art. 84 Konstytucji RP**. Rozstrzygnięcia organów i sądów

sprzecznie z tą zasadą są dalekie od realizacji postulatu pewności i bezpieczeństwa prawnego. Tymczasem, przestrzeganie omawianych zasad przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne stanowi warunek konieczny zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego.

Wreszcie, takie działanie organów i sądów narusza również zasadę równości wobec prawa uregulowaną w **art. 32 ust. 1 Konstytucji RP** – podobne czy nawet identyczne obiekty (konstrukcyjnie) należące do różnych podatników, których funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania są inne niż budynków Spółki, mogą być bowiem inaczej zakwalifikowane z perspektywy ich opodatkowania PON.

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

- 1) stwierdzenie, że 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 UPOŁ jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7 i art. 10, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz 217 Konstytucji RP; oraz
- 2) o zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem według norm przepisanych na podstawie art. 54 ust. 2 ustawy o TK.

W imieniu Z

S.A.,



Lesław Mazur
RADCA PRAWNY
Nr wpisu WA-9474

Lesław Mazur

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo szczególne wraz z potwierdzeniem uiszczenia opłaty skarbowej oraz informacją odpowiadającą odpisowi aktualnemu z rejestru przedsiębiorców KRS.
2. Uwierzytelniony odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia marca 2020 r.,
3. Potwierdzenie doręczenia Spółce wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia marca 2020 r.
4. Uwierzytelniony odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B z dnia października 2017 r.
5. Uwierzytelniona kopia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w B z dnia czerwca 2017 r.

6. *Uwierzytelniona kopia decyzji Burmistrza K z marca 2017 r.*
7. *Uwierzytelniona kopia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w B z stycznia 2017 r.*
8. *Uwierzytelniona kopia decyzji Burmistrza K z listopada 2016 r.*
9. *Odpisy niniejszej skargi wraz z załącznikami (4 egz.).*