



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
Sygn. akt SK 80/19  
BAS-WAKU-51/19

Warszawa, 23 stycznia 2020 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	23. 01. 2020
Nr wg EZD .....	

**Trybunał Konstytucyjny**

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej S  
S.A. z siedzibą w B z 23 kwietnia 2019 r. (sygn. akt SK 80/19), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### **I. Przedmiot kontroli**

1. W dniu 14 listopada 2019 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej S S.A.  
z siedzibą w B (dalej także: skarżący, skarżący spółka lub S )  
z 23 kwietnia 2019 r. (sygn. akt SK 80/19).

2. Przedmiotem kontroli jest art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170; dalej: u.p.o.l.), w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1186, ze zm.; dalej: P.b.).

Przywołane przepisy obowiązują w brzmieniu:

- a) „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (...) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.);
- b) „Użyte w ustawie określenia oznaczają: (...) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.);
- c) „Ilekroć w ustawie jest mowa o: (...) budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów,

stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową” (art. 3 pkt 3 P.b.).

3. Skarżąca spółka kwestionuje zrekonstruowaną z przytoczonych przepisów normę w zakresie, w jakim umożliwia ona „opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obiektów obudów górniczych, które nie są wymienione *expressis verbis* w ustawie Prawo budowlane – jako budowle” (skarga, s. 2).

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu: „Przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt. 3 [u.p.o.l. – uwaga własna] łącznie stanowią jedną normę prawną określającą przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości” (W. Krok, *Budowla w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010, s. 44). Zważywszy, iż art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie definiuje pojęcia budowli i w tym zakresie odsyła do postanowień przepisów prawa budowlanego, zasadne było ujęcie przez skarżącą spółkę kwestionowanych postanowień u.p.o.l. w układzie związkowym z art. 3 pkt 3 P.b.

4. Zgodnie z zasadą *tempus regit actum* – ostateczne rozstrzygnięcie o prawach i wolnościach skarżącej (wyroki NSA z listopada 2018 r.) oparte było o przepisy prawne w brzmieniu obowiązującym w dniu wydania przez organy podatkowe decyzji ustalających wysokość zobowiązań w podatku od nieruchomości (za rok 2009 i 2011). Należy więc odpowiedzieć na pytanie, czy przyjęty w skardze konstytucyjnej sposób określenia przedmiotu zaskarżenia nie wymaga doprecyzowania jego aspektu temporalnego. Trzeba w związku z tym podkreślić, że brzmienie przepisów u.p.o.l. wymienionych w skardze określone zostało ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683; dalej: ustawa nowelizująca), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r. Na jej mocy dodano w u.p.o.l. art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 (art. 1 pkt 2 ustawy nowelizującej) oraz zmieniono treść art. 2 ust. 1 u.p.o.l. (art. 1 pkt 3 ustawy nowelizującej). Regulacje te w ustalonej wówczas

wersji obowiązują również obecnie. Wielokrotnej nowelizacji podlegał natomiast art. 3 pkt 3 P.b. W pierwotnym brzmieniu przepis ten – co istotne z perspektywy analizowanej sprawy – wskazywał konstrukcję oporową jako egzemplifikację budowli. W roku 2009 art. 3 pkt 3 P.b. obowiązywał w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2005 r. Nr 163, poz. 1364), a nowelizacja w jego zakresie polegała wyłącznie na ulokowaniu wśród przykładów budowli – wiaduktów. Od dnia 17 lipca 2010 r. przywołany przepis P.b. obowiązywał w brzmieniu nadanym mu ustawą z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. Nr 106, poz. 675, ze zm.), która do budowli zaliczyła obiekty liniowe. Dnia 1 lipca 2011 r. weszła w życie ustawa z dnia 29 czerwca 2011 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie obiektów energetyki jądrowej oraz inwestycji towarzyszących (Dz. U. Nr 135, poz. 789), która do zakresu pojęcia budowli dodała części budowlane elektrowni jądrowych.

W opinii Sejmu, w okresie obowiązywania art. 3 pkt 3 P.b. w roku 2009 oraz 2011 nie zaszła modyfikacja, która miałaby znaczenie dla jego interpretacji i która byłaby istotna z punktu widzenia rozpatrywanych zastrzeżeń co do konstytucyjności skarżonych przepisów prawnych. Nie wystąpiły więc okoliczności uzasadniające wyodrębnienie – w oparciu o kryterium temporalne – zakresu treści normatywnych zawartych w regulacji poddanej ocenie trybunalskiej.

## **II. Stan faktyczny poprzedzający wystąpienie ze skargą konstytucyjną**

1. Treść skargi konstytucyjnej wraz z uzasadnieniem oraz dołączone do niej dokumenty pozwalają na zrekonstruowanie następującego stanu faktycznego sprawy skarżącej.

Skarżąca jest jedną z spółek powstałych w wyniku podziału w dniu czerwca 2017 r. K S.A. z siedzibą w K (dalej: K ), względem której organy podatkowe – działając na podstawie kwestionowanej regulacji – określiły zobowiązanie w podatku od nieruchomości, w tym od znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych obudów tych wyrobisk (dalej: obudowy górnicze).

W świetle planu podziału K (zgodnie z art. 531 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 505,

ze zm.) skarżącej spółce przypadł majątek, którego składniki były przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Inicjatorka postępowania przed TK stała się – stosownie do art. 93c § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.) – stroną postępowań podatkowych oraz sądownoadministracyjnych dotyczących zobowiązań podatkowych K. W celu zachowania klarowności przedstawianych wyjaśnień, w dalszej części stanowiska przedstawiony zostanie przebieg postępowań w sprawach, w których zapadły ostateczne rozstrzygnięcia oparte na kontestowanym unormowaniu.

2. Decyzją z czerwca 2013 r. Wójt Gminy M określił zobowiązanie skarżącej w podatku od nieruchomości za 2011 r. w kwocie zł, w tym zł od ulokowanych w podziemnym wyrobisku górniczym obudów wyrobiska. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w B uchyliło decyzję organu I instancji i przekazało sprawę do ponownego rozpoznania. W konsekwencji organ podatkowy decyzją z sierpnia 2014 r., nr , określił zobowiązanie skarżącej w podatku od nieruchomości za 2011 r. w kwocie zł, obejmującej należność podatku za obudowy podziemnego wyrobiska górniczego w kwocie zł. Spółka odwołała się od powyższego rozstrzygnięcia do organu II instancji, który utrzymał je w mocy decyzją z marca 2015 r., nr

Kwestionując objęcie zakresem pojęcia „budowla” obudów podziemnego wyrobiska górniczego i w konsekwencji opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tych obiektów, spółka zaskarżyła decyzję SKO w B do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G (dalej: WSA w G ), który wyrokiem z grudnia 2015 r. sygn. akt oddalił skargę. Wyrok ten został następnie poddany przez skarżącą kontroli NSA, który orzeczeniem z listopada 2018 r., sygn. akt , oddalił skargę kasacyjną.

3. Poprzedniczka prawna skarżącej spółki prowadziła także działalność gospodarczą z wykorzystaniem nieruchomości położonych w granicach administracyjnych gminy K. Decyzją z grudnia 2014 r., nr , Prezydent Miasta K określił wysokość zobowiązania skarżącej w podatku od nieruchomości za 2009 r. w kwocie zł, w tym od znajdujących się

w podziemnych wyrobiskach górniczych ich obudów – zł. Obudowy wyrobiska organ podatkowy uznał za tunele wskazane w art. 3 pkt 3 P.b.

Dążąc do weryfikacji tego rozstrzygnięcia, skarżąca odwołała się do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K , które decyzją z marca 2015 r., nr utrzymało je w mocy. Decyzja organu II instancji została następnie zaskarżona do WSA w G , który wyrokiem z grudnia 2015 r. oddalił skargę. W uzasadnieniu wyroku przyjęto odmienną kwalifikację obudów wyrobisk górniczych, wskazując, iż są to konstrukcje oporowe wymienione w art. 3 pkt 3 P.b. i z tego względu – na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Skarżąca wywiodła od tego orzeczenia skargę kasacyjną, którą wyrokiem z listopada 2018 r., sygn. akt , NSA oddalił.

4. Wyroki NSA wydane w sprawie skarżącej wraz z uzasadnieniem zostały doręczone jej pełnomocnikowi 28 stycznia 2019 r. i stały się podstawą do wniesienia 23 kwietnia 2019 r. (data nadania) skargi konstytucyjnej do Trybunału Konstytucyjnego (dalej także: TK albo Trybunał). Tym samym należy uznać, że dochowany został trzymiesięczny termin wniesienia skargi, zastrzeżony w art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: ustawa o TK).

### **III. Zarzuty skarżącej**

Skarżąca – nie kwestionując konstytucyjności ustanowienia podatku od nieruchomości (skarga, s. 3) – swoje wątpliwości konstytucyjne kieruje pod adresem sposobu nałożenia tego obowiązku podatkowego, wskazując, że nastąpiło ono z naruszeniem zasad poprawnej legislacji.

Podstawowym problemem, jaki wyłania się na tle zarzutów skargi konstytucyjnej, jest prawnopodatkowa kwalifikacja obudów górniczych. Jak podkreśla skarżąca spółka, obudowy wyrobisk górniczych zaliczane są (również przez sądy orzekające w jej sprawach) do konstrukcji oporowych wymienionych w art. 3 pkt 3 P.b. i w konsekwencji obejmowane są pojęciem budowli będącej przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Kwalifikacja taka, w opinii S , nie wynika jednak

z przepisów prawa, ale z konsekwentnej linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której sąd wykorzystał niedopuszczalny w interpretacji prawa podatkowego argument *a simili*.

Skarżąca wywodzi, że „kwestionowane przepisy UPOL w związku z PrBud w ich [sądów – uwaga własna] interpretacji przyjętej powszechnie w praktyce orzeczniczej pozostawiają zbyt duży luz interpretacyjny organom podatkowym oraz sądom, a tym samym stawiają podatników w zbyt dużej niepewności co do zakresu ingerencji w ich prawo własności. Mianowicie rozciągają użyte w ustawie (tj. art. 3 pkt 3 PrBud) pojęcie «konstrukcja oporowa» na obiekty, które przy prawidłowych i powszechnie uznanych metodach wykładni, nie mogą być nim objęte, w taki sposób, że w praktyce opodatkowuje się obiekt który *expressis verbis* (wyraźnymi słowami) w ustawie wymieniony nie jest” (skarga, s. 3). Na poparcie słuszności swoich zarzutów S            obszernie powołuje ustalenia Trybunału Konstytucyjnego poczynione w uzasadnieniu wyroku z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, w którym sąd konstytucyjny wypracował prokonstytucyjną formułę interpretacyjną przydatną w kwalifikacji konkretnych obiektów jako budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (o znaczeniu przywołanego wyroku TK dla niniejszej sprawy obszerniej w części stanowiska poświęconej zagadnieniom formalnym).

Zdaniem skarżącej, kwestionowana przez nią regulacja godzi w „prawo własności Spółki do należących do niej środków pieniężnych, które przeznaczyła ona na zapłatę podatku (czyli przymusowej zapłaty daniny publicznej) oraz prawo do ochrony tego prawa własności przed ingerencjami i ograniczeniami pozaustawowymi lub w formie ustawowej ale sprzecznej z dalszymi zasadami takiej ingerencji (konkretnie zasadą szczególnej określoności normy prawa daninowego)” (*ibidem*, s. 2-3).

W opinii S            , pozostawienie dookreślenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości rozstrzygnięciom organów stosujących prawo godzi w konstytucyjną zasadę nakładania ciężarów publicznoprawnych w drodze ustawy i z tego względu kwestionowana norma jest sprzeczna z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej. Kontestowanemu rozwiązaniu normatywnemu brak ponadto wymaganej konstytucyjnie od przepisów podatkowych szczególnej określoności (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji).

Inicjatorka postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym wskazuje nadto, iż regulacja wynikająca z art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w związku z art. 3 pkt 3 P.b. jest niezgodna z zasadami poprawnej legislacji, zapewniającymi adresatom normy bezpieczeństwo prawne i możliwość planowania swoich zachowań i oceny swojej sytuacji materialnej, naruszając tym samym zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

#### **IV. Analiza formalnoprawna**

1. Kontrola konstytucyjna inicjowana w trybie skargi konstytucyjnej jest wyznaczona przez ramy określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji. Ustawodawca doprecyzował zasady, na jakich dopuszczalne jest korzystanie z tego środka ochrony i nałożył na skarżącego szereg obowiązków, których wypełnienie stanowi *condictio sine qua non* merytorycznego rozpoznania skargi. Zgodnie ze stabilną linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na każdym etapie postępowania niezbędna jest kontrola, czy nie zachodzi jedna z ujemnych przesłanek wydania wyroku, powodująca konieczność umorzenia postępowania (por. m.in. wyroki TK z: 30 września 2014 r., sygn. akt SK 22/13; 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14 i 21 czerwca 2017 r., sygn. akt SK 35/15 i powołane tam orzecznictwo sądu konstytucyjnego oraz postanowienia TK z: 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; 19 października 2010 r., sygn. akt SK 8/09; 18 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 1/12; 14 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 54/12; 26 maja 2015 r., sygn. akt SK 6/13; 13 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 16/15; 14 listopada 2017 r., sygn. akt SK 4/16; 9 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 7/19 i 9 grudnia 2019 r., sygn. akt SK 19/18).

W wypadku stwierdzenia przeszkody formalnej na etapie służącym merytorycznemu rozpoznaniu skargi, Trybunał umarza postępowanie, albowiem pozytywny wynik wstępnej kontroli skargi – przewidzianej art. 61 ustawy o TK – nie przesądza definitywnie o dopuszczalności późniejszego jej rozpoznania co do *meritum* (zob. postanowienie pełnego składu TK z 15 listopada 2018 r., sygn. akt SK 5/14). Dopiero bowiem szczegółowa analiza okoliczności sprawy prowadzona na etapie jej merytorycznego rozpoznania pozwala ostatecznie ustalić, czy skarga spełnia wymogi Konstytucji i ustawy o TK. Dopuszczalność rozpoznania niniejszej



skargi podlegała kontroli wstępnej, TK postanowieniem z 22 października 2019 r., sygn. akt Ts 59/19, uznawszy, że spełnia ona wymogi formalne i materialne, warunkujące poddanie jej merytorycznemu rozstrzygnięciu, nadał jej dalszy bieg.

Merytoryczne odniesienie się do zarzutów stawianych przez skarżącą spółkę *in casu* powinno zostać poprzedzone ustaleniami formalnymi co do dopuszczalności orzekania przez Trybunał Konstytucyjny.

2. Niezależnie od oceny spełnienia wymogów swoistych dla oceny dopuszczalności skargi konstytucyjnej (co będzie przedmiotem analizy w dalszej części stanowiska), przed przystąpieniem do ewentualnego merytorycznego odniesienia się do zarzutów zgłoszonych przez skarżącą, rozważenia wymagają kwestie formalne istotne we wszystkich postępowaniach przed TK.

Z tego względu warto wskazać, że hierarchiczna zgodność zakwestionowanej w niniejszej skardze regulacji była już przedmiotem badania przez TK, częściowo w kontekście tych samych wzorców konstytucyjnych. Wobec powyższego należy rozstrzygnąć, czy nie doszło do aktualizacji ujemnej przesłanki procesowej niweczącej możliwość merytorycznego rozpoznania sprawy – zakazu ponownego orzekania w sprawie prawomocnie osądzonej (*ne bis in idem, res iudicata*).

W wyroku z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 Trybunał uznał, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Sentencja tego wyroku została ogłoszona 29 września 2011 r. w Dz. U. Nr 206, poz. 1228.

Natomiast w wyroku z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15 TK stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Sentencja tego wyroku została opublikowana w Dzienniku Ustaw z 27 grudnia 2017 r. pod pozycją 2432.

W rozpatrywanej sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*), gdyż nie występuje w niej tożsamość

podmiotowa ze sprawami rozstrzygniętymi wskazanymi wyżej wyrokami TK (na ten temat por. m.in. wyroki TK z: 24 czerwca 2008, sygn. akt SK 16/06 i 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09 oraz postanowienia TK z: 21 grudnia 1999 r., sygn. akt K 29/98; 1 lipca 2009 r., sygn. akt P 3/08). Brak podstaw do przyjęcia powagi rzeczy osądzonej nie oznacza, że uprzednie rozpoznanie sprawy konstytucyjności określonego przepisu prawnego z punktu widzenia tych samych zarzutów może być uznane za prawnie irrelewantne. W takim wypadku aktualizuje się bowiem nakaz płynący z zasady *ne bis in idem*, którą w celu zapewnienia stabilizacji sytuacji powstałych w wyniku ostatecznego orzeczenia, jako formalnie prawomocnego, wykształciło orzecznictwo TK (zob. orzeczenie TK z 8 listopada 1994 r., sygn. akt P 1/94; postanowienia TK z: 3 października 2001 r., sygn. akt SK 3/01; 9 stycznia 2007 r., sygn. akt SK 21/06; 15 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 44/08, 11 grudnia 2019 r., sygn. akt SK 11/19).

Zastosowanie zasady *ne bis in idem* znajduje pełne uzasadnienie zarówno w wypadku wcześniejszego orzeczenia Trybunału o zgodności albo niezgodności badanej normy prawnej ze wskazanym wzorcem kontroli, jak i w wypadku, gdy Trybunał uznał wskazany wzorzec za nieadekwatny do jej badania, czyli w sytuacjach, gdy przedmiot kontroli pozostaje nadal w systemie prawa (por. postanowienia TK z: 23 lipca 2014 r., sygn. akt SK 6/14 i 28 lutego 2018 r., sygn. akt SK 28/17).

Analiza orzeczeń Trybunału w sprawach o sygn. akt: P 33/09 oraz SK 48/15 prowadzi jednak do wniosku, że wyroki te nie skutkują zaistnieniem przesłanki *ne bis in idem*, która oznaczałaby konieczność umorzenia postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK. W doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że w sytuacji, gdy Trybunał orzekł o konstytucyjności określonej regulacji, to ponowne jej badanie jest zbędne tylko wówczas, gdy późniejszy wniosek zawiera taki sam zarzut oparty o tak samo sformułowaną argumentację. Brak jest bowiem wtedy nowej płaszczyzny kontroli konstytucyjności, co oznacza, że postępowanie jest bezcelowe, a zatem zbędne (por. np. postanowienie TK z 28 lipca 2015 r., sygn. akt SK 22/14, zob. także J. Królikowski, *Ujemna przesłanka zbędności orzekania w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym*, „Studia Prawnicze” 2008, nr 4, s. 86).

Wyrok TK w sprawie o sygn. akt P 33/09 ma bowiem charakter zakresowy, odnoszący się do „podziemnych wyrobisk górniczych” oraz „obiektów i urządzeń

zlokalizowanych w tych wyrobiskach”. Natomiast w skardze S wskazany został inny zakres normy wynikającej z kwestionowanych przepisów, a mianowicie dotyczący „obiektów obudów górniczych”. Skarżąca, inicjując postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie, wskazała więc nową płaszczyznę kontroli konstytucyjności zakwestionowanej regulacji. Odmiennie został wskazany tu przedmiot kontroli (wątpliwości konstytucyjne skarżąca odnosi do postanowień u.p.o.l w ujęciu związkowym z art. 3 pkt 3 P.b.), po części inne wzorce (art. 64 ust. 1 i 3) i inne argumenty uzasadniające postawione zarzuty.

Odnosząc się natomiast do wpływu wyroku w sprawie o sygn. akt SK 48/15 na postępowanie w sprawie skarżącej, należy podnieść, że w uzasadnieniu wyroku z 13 grudnia 2017 r. Trybunał, odwołując się do swoich wcześniejszych ustaleń zawartych w wyroku o sygn. akt P 33/09, wskazał, że nieprzewidziana w u.p.o.l. rekwalfikacja różnego rodzaju obiektów budowlanych, spełniających kryteria bycia budynkiem (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) jako budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) prowadzi do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zawężającą wykładnię definicji budynku. Stwierdził również, że uznanie poprawności takiego zabiegu stanowiłoby nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej, a co więcej – pociągałoby za sobą funkcjonalną reinterpretację regulacji podatkowej na niekorzyść podatnika. Z konfrontacji *petitum* skargi i sentencji wyroku o sygn. akt SK 48/15 wynika więc jednoznacznie, że Trybunał Konstytucyjny nie dokonał jeszcze oceny konstytucyjności przepisu w zakwestionowanym przez skarżącą w niniejszej sprawie zakresie.

Z poczynionych ustaleń wynika, że wyroki TK w sprawach o sygn. akt: P 33/09 oraz SK 48/15 nie przesądzają o dopuszczalności przeprowadzenia kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie.

Dla porządku należy również wskazać, że próba podważenia domniemania konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. została kilkakrotnie podjęta w trybie skargi konstytucyjnej.

Jednakże Trybunał, wydając postanowienia z: 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12 i 28 lutego 2018 r., sygn. akt: SK 45/15, nie rozstrzygnął spraw co do *meritum* i umorzył te postępowania. W konsekwencji przywołane orzeczenia w żadnej mierze nie stanowią przeszkody w rozpoznaniu skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie (zob. A. Mączyński,

J. Podkowiak [w:] *Konstytucja RP. Tom II. Komentarz. Art. 87-243*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1179).

Nie oznacza to jednak, że ustalenia Trybunału dokonane na kanwie spraw o sygn. akt SK 19/10, SK 25/12, SK 45/15 pozostają irrelewantne dla niniejszego postępowania. Trzeba bowiem zaznaczyć, że w przywołanych sprawach zarzuty skarg również polegały na wskazaniu braków dostatecznej określoności przepisów daninowych określających przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Taka konstrukcja skarg spotkała się jednak z dezaprobatą sądu konstytucyjnego, który odmówił merytorycznego ich rozpatrzenia i postanowił o umorzeniu postępowania. W dalszej części stanowiska nastąpi nawiązanie do poszczególnych przesłanek, na jakich wówczas oparł się Trybunał.

3. Przed przystąpieniem do rozważań dotyczących spełnienia przez analizowaną skargę wymogów związanych z jej normatywną konstrukcją, wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z doprecyzowującego go art. 53 ustawy o TK., Sejm pragnie odnieść się do legitymacji skargowej podmiotu inicjującego niniejsze postępowanie. S S.A., której jedynym akcjonariuszem jest Skarb Państwa, spełnia bowiem wypracowane przez Trybunał Konstytucyjny kryteria kwalifikacji jej jako tzw. publicznego podmiotu gospodarczego (na temat terminu „publiczny podmiot gospodarczy” zob. w szczególności postanowienia TK z: 20 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 67/05; 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06 oraz 6 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 21/07; zob. też w doktrynie prawa D. Lis-Staranowicz, *Skarga konstytucyjna – powracające dylematy procesowe*, [w:] *Minikommentarz dla Maksiprofesora. Księga jubileuszowa profesora Leszka Garlickiego*, Warszawa 2017, s. 357-367). Legitymacja skargowa tych podmiotów uwarunkowana jest od aktualizacji dodatkowych przesłanek.

W wydanym w pełnym składzie postanowieniu z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt Ts 13/12, Trybunał ustalił, iż „publiczne podmioty gospodarcze nie mogą być traktowane jako beneficjenci praw i wolności konstytucyjnych, w konsekwencji nie mają legitymacji czynnej do wniesienia skargi konstytucyjnej, gdy: po pierwsze, działają jako podmioty posiadające atrybuty władzy państwowej oraz – po drugie – kwestionowany akt dotyczy ich właśnie za względu na ich charakter, jako podmiotów podporządkowanych organizacyjnie właścicielowi, którym jest państwo. Publiczne podmioty gospodarcze mogą korzystać z praw konstytucyjnych

i związanych z nimi środków ochrony jedynie wówczas, gdy znajdują się w takiej samej sytuacji jak osoby fizyczne i inne osoby prawne, a kwestionowany przez nie akt prawny dotyczy ich na identycznych zasadach, na jakich mógłby dotyczyć tych właśnie podmiotów. W tych sytuacjach, ponieważ publiczne podmioty gospodarcze pozostają w takim samym stosunku podległości względem określonego organu władzy publicznej, jak ma to miejsce w wypadku innych («niepublicznych») osób prawnych, mogą mieć one legitymację czynną do wniesienia skargi konstytucyjnej (zob. też L. Bosek, M. Wild, *Kontrola...*, s. 99-100)".

Odnosząc dokonane powyżej ustalenia do stanu faktycznego analizowanej skargi, wniesionej przez S S.A., ze względu na zaangażowanie środków publicznych będącą niewątpliwie publicznym podmiotem gospodarczym, należy stwierdzić, co następuje.

*Primo*, w sytuacji faktycznej, w której wyprowadzana jest skarga konstytucyjna na przepisy ustawy o opłatach i podatkach lokalnych regulujące przedmiot opodatkowania, skarżąca spółka nie sprawuje władztwa publicznego, gdyż nie może kształtować w sposób władczy pozycji prawnej innych osób fizycznych lub prawnych.

*Secundo*, kwestionowane przepisy obowiązują na równych zasadach wszystkie podmioty dochodzące swych praw przed sądami administracyjnymi. Mogłyby być zatem przedmiotem skargi konstytucyjnej wniesionej zarówno przez osobę fizyczną, jak i inną niż podmiot publiczny osobę prawną.

*Tertio*, zdaniem skarżącej, poddane przez nią kontroli trybunalskiej unormowanie ogranicza przysługujące jej konstytucyjne prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

Z powyższych względów, w opinii Sejmu, skarżącej przysługuje legitymacja czynna do wniesienia skargi konstytucyjnej.

4. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawę skargi konstytucyjnej może stanowić tylko naruszenie tych norm ustawy zasadniczej, które są źródłami wolności lub praw podmiotowych jednostki. Przepisy wskazane przez inicjatora postępowania, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu, powinny jednocześnie stanowić bezpośrednie źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw (dotyczyć go osobiście). Naruszenie musi mieć charakter osobisty i aktualny (rzeczywisty), a nie potencjalny, czyli możliwy do wyobrażenia w realiach innych niż sytuacja faktyczna i prawna skarżącego (zob. przykładowo postanowienia TK z: 17 marca 1998 r.,

sygn. akt Ts 11/97; 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). W analizowanym przypadku skarżąca dochodzi naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, które niewątpliwie stanowią źródło jej prawa własności.

Wedle art. 53 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o TK, skarga konstytucyjna powinna zawierać m.in. określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone oraz uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Jak podnosi Trybunał Konstytucyjny: „[S]karżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać «sposób» tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; zob. także np. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 14 stycznia 2009 r., sygn. akt Ts 21/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 10/09; 12 października 2010 r., sygn. akt Ts 229/09; 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11). Zdaniem Trybunału: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów w kontekście każdego wzorca kontroli nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie” (wyrok TK z 23 października 2012 r., sygn. akt SK 11/12; podobnie m.in. postanowienie TK z 1 lutego 2017 r., sygn. akt SK 38/14). Wskazane przepisy statuują zasadnicze przesłanki dopuszczalności wystąpienia ze skargą konstytucyjną, w tym nakładają na skarżącego określone

wymogi, których spełnienie jest warunkiem koniecznym przystąpienia do merytorycznego rozpoznania takiej skargi przez Trybunał Konstytucyjny. Powyższe oznacza, że nie wystarczy sformułowanie samej tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie co najmniej jeden argument przemawiający za naruszeniem danego wzorca kontroli. Wymogu tego nie spełniają uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. m.in. wyroki TK z: 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15; 4 grudnia 2018 r., sygn. akt SK 10/17; 25 czerwca 2019 r., sygn. akt SK 27/18 oraz postanowienie TK z 15 lipca 2015 r. sygn. akt SK 69/13).

Z powyższego obowiązku nie może zwolnić skarżącego, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który – zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy o TK – orzekając, jest związany granicami skargi konstytucyjnej. W konsekwencji poprzestanie przez skarżącego na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu (albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów) stanowi niewykonanie dyspozycji ustawowej, co skutkuje umorzeniem postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK. Niedopuszczalne jest bowiem samodzielne precyzowanie przez Trybunał, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (por. m.in. wyroki TK z: 12 stycznia 2012 r., sygn. akt Kp 10/09; 27 lutego 2018 r., sygn. akt SK 25/15; 8 czerwca 2018 r., sygn. akt SK 4/17 oraz postanowienia TK z: 4 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 256/08; 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 48/13; 22 lipca 2015 r., sygn. akt SK 20/14; 17 grudnia 2015 r., sygn. akt Ts 165/15; 22 marca 2016 r., sygn. akt SK 35/14; 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt SK 25/14).

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt niniejszej sprawy, należy przede wszystkim zwrócić uwagę na przedmiot kontroli, który obejmuje dwie jednostki redakcyjne u.p.o.l. ujęte związkowo z art. 3 pkt 3 P.b. Jako pierwszy (podstawowy) przepis poddany kontroli skarżąca wskazuje art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. statuujący obowiązek podatkowy od wymienionych w nim składników majątku. Następnie zakwestionowany został art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zawierający definicję legalną budowli, odsyłający jednocześnie do pojęcia budowli w prawie budowlanym, co spowodowało odniesienie wątpliwości konstytucyjnych także do art. 3 pkt 3 P.b., definiującego pojęcie budowli.

Konfrontując powyższy przedmiot kontroli z treścią uzasadnienia skargi, należy zwrócić uwagę, że istota zarzutu sprowadza się do naruszenia zasady

szczegółowej określoności przepisów prawa podatkowego, przez co kontestowana regulacja miałaby umożliwić opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obudowy górniczej, mimo że taki rodzaj obiektu budowlanego nie został wymieniony *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 P.b. (na co wskazuje zakresowe ujęcie przedmiotu kontroli). Z treści skargi nie wynika natomiast, aby skarżąca spółka kwestionowała obowiązek podatkowy wynikający z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., odnoszący się do objęcia nim budowli. Prawidłowość takiego odczytania intencji skarżącej potwierdza skądinąd ona sama, *explicite* wskazując w treści swojego pisma procesowego, że „nie podważa zatem co do zasady możliwości opodatkowania jej majątku nieruchomego podatkiem od nieruchomości” (skarga, s. 3). Z tego względu skarżąca spółka nie sformułowała stosownego uzasadnienia zarzutu skargi wobec art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Zdiagnozowanie tego deficytu w wywodzie skarżącej skłania Sejm do wystąpienia z wnioskiem o **umorzenie** postępowania, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, w zakresie kontroli konstytucyjności tego przepisu u.p.o.l. Na tożsamą konsekwencję wobec badania przepisu stanowiącego podstawę prawną obowiązku podatkowego, w skargach koncentrujących się na zarzutach względem konstrukcji definicji przedmiotu opodatkowania, zdecydował się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r. sygn. akt SK 48/15 oraz w postanowieniach z 28 lutego 2018 r., sygn. akt SK 45/15 i sygn. akt SK 28/17).

W rezultacie Sejm uznaje, że – spośród przepisów prawnych wskazanych przez skarżącą – ewentualnej kontroli konstytucyjności może podlegać jedynie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 P.b.

5. Z orzecznictwa TK – objaśniającego konstytucyjne i ustawowe wymogi skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej – wynika, iż: „Skarżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać «sposób» tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność



polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09).

Analiza uzasadnienia skargi konstytucyjnej skłania Sejm do stwierdzenia, że istnieją poważne wątpliwości co do spełnienia przez pismo wymogów przesądających o dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi, mianowicie wskazania przez skarżącą konstytucyjnej wolności lub prawa oraz sposobu, w jaki – zdaniem skarżącej – konstytucyjna wolność lub prawo zostały naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

Sejm dostrzega, że w odrębnym punkcie swojego pisma procesowego S wskazuje sposób, w jaki orzeczenia NSA wydane w jej sprawach naruszyły jej konstytucyjnie chronione prawo własności, mianowicie: „Oddalenie przez NSA skarg kasacyjnych, od wyroków Wojewódzkiego Sądu administracyjnego w G , które to wyroki oddalały skargi Skarżącej pótki na decyzje Samorządowych Kolegiów Odwoławczych odpowiednio w B oraz w K oznacza, że w obrocie jako prawidłowe i zgodne z prawem pozostają decyzje podatkowe określające wysokość podatku w wysokości innej niż wykazana przez Skarżącą w jej deklaracjach podatkowych. W efekcie wskazane wyroki NSA, będące wyrazem kontroli sądownoadministracyjnej tego sądu wobec decyzji wymiarowych oraz decyzji nadzorczych SKO, sankcjonują opodatkowanie obudów górniczych podatkiem od nieruchomości, w wyniku czego Skarżąca poniosła definitywnie (kosztem swojego majątku, przez zmniejszenie stanu środków pieniężnych) ciężar tego podatku. Efekt finansowy tego ciężaru (a zatem zakres ingerencji w prawo własności) jest dla Skarżącej bardzo poważny, bowiem tylko w tych dwóch sprawach (i tylko za jeden rok podatkowy dla tych dwóch lokalizacji wysokość podatku nałożonego na nią w odniesieniu do obudów górniczych wyniosł zł. W razie przyjęcia, że w zakresie kwestionowanym w tej skardze konstytucyjnej zaskarżone przepisy są niezgodne z Konstytucją, obudowy górnicze nie będą opodatkowane i wskazana kwota zapłaconego podatku podlegać będzie zwrotowi do Skarżącej. Zatem wskazane orzeczenia NSA bezpośrednio i w sposób wymierny wpłynęły na zakres ingerencji podatkowej w konstytucyjnie chronione prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji) i gwarancje jego ochrony (art. 64 ust. 3 Konstytucji)” (skarga, s. 4).

Powyższa argumentacja polegająca w istocie na stwierdzeniu, że nałożenie podatku ogranicza prawo własności, nie spełnia jednak wymogów wynikających z art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK. Zdaniem Sejmu, z przywołanych wypowiedzi

nie wynika stosowna „indywidualizacja” niedozwolonej ingerencji w prawa podmiotowe, polegająca na wskazaniu tego, w jaki sposób skarżąca spółka została osobiście i bezpośrednio dotknięta naruszeniem wolności lub praw określonych w Konstytucji (w jaki sposób pogorszyła się jej sytuacja prawna w tym zakresie). Należy podkreślić, że podobny problem konstytucyjny badał Trybunał Konstytucyjny w sprawach o sygn. akt SK 19/10 oraz SK 25/12. Poddane wówczas pod rozagę Trybunału wątpliwości konstytucyjne skarżących – analogicznie jak w niniejszej sprawie – sprowadzały się do tego, że podstawowym zarzutem sformułowanym i uprawdopodobnionym przez inicjatorów postępowania było naruszenie przez kwestionowane przepisy zasad poprawnej legislacji (a zwłaszcza zasady określoności prawa), wynikających z art. 2, 84 i 217 Konstytucji. Natomiast argumentacja w zakresie pozostałych wzorców kontroli (w przywołanych sprawach: art. 22 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3 Konstytucji) sprowadzała się zasadniczo do wykazania, że ich naruszenie jest konsekwencją niezgodności zaskarżonych unormowań z wymogami poprawnej legislacji. Rozstrzygając w przywołanych sprawach, Trybunał Konstytucyjny nie zaakceptował sposobu uprawdopodobnienia naruszenia prawa wynikającego z art. 64 ust. 1 Konstytucji, które sprowadzało się do wykazania naruszenia zasady określoności prawa wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji, a także – pośrednio – z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W postanowieniu z 9 lipca 2012 r. TK zauważył, że: „Za wyjaśnienie tego uszczerbku [uszczerbku w sytuacji prawnej skarżącej spółki w zakresie korzystania przez nią z tych konstytucyjnych praw i wolności – uwaga własna] nie może być uznane także podanie przez spółkę szczegółowych kwot uiszczonych w poszczególnych latach na podatek od nieruchomości w zestawieniu z osiągniętym w tym okresie zyskiem” i w konsekwencji braku stosownego wyjaśnienia skarżącej postępowania umorzył (podobnie jak w sprawie o sygn. akt SK 25/12).

Jednocześnie należy podkreślić, że wymóg odpowiedniego uargumentowania naruszenia wzorców konstytucyjnych, którymi są 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, ma w niniejszej sprawie kapitalne znaczenie także z innego powodu. W świetle ugruntowanego orzecznictwa TK regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma bowiem wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), co więcej, Trybunał wywiódł, że: „Obciążenia podatkowe są pod względem aksjologicznym oparte na pojęciu dobra wspólnego, którym jest Rzeczpospolita

Polska (art. 1 w związku z art. 82 Konstytucji)” (wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06). Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest obowiązkiem konstytucyjnym (art. 84 Konstytucji), którego realizacja łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe i który współkształtuje ramy prawa własności (por. wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07). Dopuszczalność argumentowania naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz musi być analizowana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02), obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Z całą stanowczością należy przypomnieć, że niedopuszczalne jest w związku z tym utożsamianie ustanowienia obowiązku podatkowego z naruszeniem prawa własności. Jak wywiódł Trybunał Konstytucyjny: „Samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności” (postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06). Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyroki TK z: 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04). Trybunał stwierdził, że tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03). W celu skutecznego zakwestionowania zgodności z Konstytucją nakładania podatków i ciężarów publicznych nie wystarczy powoływać się na sam fakt ingerencji we własność (majątek) *sensu largo*, lecz należy przykładowo uprawdopodobnić, że zakwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w taki sposób, iż prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych skarżącej spółki (por. wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06), konfiskaty mienia (por. wyrok TK

z 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03 oraz postanowienie TK z 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06, jak też cytowane w nich wcześniejsze orzecznictwo) oraz do uniemożliwienia prowadzenia przez nią działalności gospodarczej (por. przywołane wcześniej postanowienie TK z 16 lutego 2009 r.). Podkreślenia wymaga, że jakkolwiek Trybunał Konstytucyjny wskazywał, iż niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 ustawy zasadniczej może stanowić naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków (zob. m.in. wyroki TK z: 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06 i 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06 oraz postanowienie TK z 14 marca 2011 r., sygn. akt Ts 246/10), to nie można nie odnotować faktu, że w praktyce orzeczniczej sądu konstytucyjnego dochodziło także do umorzenia postępowania, gdy zarzuty skarżących (tak jak w niniejszej sprawie) koncentrowały się na naruszeniu art. 2 i art. 217 Konstytucji, to jest zasad prawidłowej legislacji oraz wymogu określoności przepisów prawa (polegającym na wieloznaczności unormowania) w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06, a także postanowienia TK z: 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12). Analiza skargi w niniejszej sprawie prowadzi do konkluzji, że skarżąca spółka realizuje wymóg „uprawdopodobnienia” przez wykazanie naruszenia zasady określoności prawa wywodzonej z art. 2 Konstytucji, a także – pośrednio – z art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Tymczasem zarzut naruszenia tej zasady nie może stanowić samodzielnej podstawy do wystąpienia ze skargą konstytucyjną, o ile nie wskazano, w zakresie jakich praw podmiotowych ów wymóg dostatecznej określoności nie został dochowany i jednocześnie – na czym polegał uszczerbek w sytuacji prawnej skarżącej spółki w zakresie korzystania przez nią z tych konstytucyjnych praw i wolności (por. postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06). Jakkolwiek skarżąca wymienia w skardze wzorce kontroli zawierające konstytucyjne prawa podmiotowe, to nie można uznać, że zrealizowała ona obowiązek wyjaśnienia sposobu naruszenia tych praw. W konsekwencji S nie uprawdopodobniła zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów z wzorcami, z których wynikałyby konstytucyjnie chronione prawa i wolności.

Skarżąca w istocie formułuje zarzut niekonstytucyjności badanej regulacji ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji i wyprowadzanej z niej zasady określoności prawa, bez umotywowanego odwołania się do konstytucyjnych regulacji

wolności i praw człowieka i obywatela, co jest wymogiem płynącym z art. 79 ust. 1 Konstytucji. Natomiast utożsamianie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznany w ten sposób uszczerbkiem jest niedopuszczalne. Zważywszy wskazane okoliczności i argumenty należy stwierdzić, że postępowanie w niniejszej sprawie powinno zostać **umorzone** – zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

6. Niezależnie od przedstawionej powyżej analizy, uzasadnione wątpliwości budzi spełnienie przez skargę także innych warunków formalnych dających podstawę do merytorycznego rozpoznania jej zarzutów. Kolejna kwestia wymagająca zbadania w ramach analizy formalnoprawnej skargi konstytucyjnej wiąże się ze sposobem ujęcia w jej uzasadnieniu zarysu argumentacji. Wskazuje on na to, że inicjatorka niniejszego postępowania występuje przeciwko niekonstytucyjności praktyki orzeczniczej.

Odnosząc się do zarzutów sformułowanych w skardze należy podkreślić, że – jak wskazała sama skarżąca – jej zastrzeżenia co do konstytucyjności kwestionowanych regulacji prawnych dotyczą wyłącznie zagadnienia możliwości (z uwagi na niejasność przepisów) uznania obudowy górniczej za konstrukcję oporową, będącą jednym z rodzajów budowli i w konsekwencji objęcia obudów podatkiem od nieruchomości.

Argumentując na rzecz tezy o kwalifikowanej niedookreśloności kontestowanej regulacji, skarżąca spółka wskazuje, że istnieje – jej zdaniem – prawidłowa, a co najmniej uprawniona wykładnia pojęcia „konstrukcja oporowa” z art. 3 pkt 3 P.b. w kontekście objęcia nim obudów górniczych i w konsekwencji opodatkowania ich na podstawie u.p.o.l. S. A. zgłasza ponadto zastrzeżenia do wykładni tego pojęcia dokonanej przez NSA (skarga, s. 19-33). Co szczególnie istotne z perspektywy dopuszczalności merytorycznego rozpoznania niniejszej skargi, skarżąca wywodzi, iż: „wykazanie, że istnieje prawidłowa, alternatywna, językowa lub językowo-systemowa wykładnia przepisu (użytego pojęcia «konstrukcja oporowa») w stosunku do wykładni niekorzystnej dla podatnika, dokonanej przez NSA – jest dowodem, że ta ostatnia jest sprzeczna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi (w pierwszej kolejności z art. 217 a związkowo także z art. 84 i 2 Konstytucji)” (skarga, s. 21).

Tak przyjęta stylizacja argumentacji przemawia na rzecz zasadności tezy, iż skarżąca zakwestionowała nie tyle samą definicję budowli zawartą we wskazanej przez nią regulacji, ile jej interpretację i sposób zastosowania w postępowaniu indywidualnym, prowadzonym w jej sprawie. Oceny tej nie zmienia fakt, że rozpatrywany problem konstytucyjny wiąże się z treścią normatywną wywiedzioną z kwestionowanego unormowania w ustabilizowanym orzecznictwie NSA. W istocie jest tak, jak zgłasza skarżąca, że kwestia zakwalifikowania obudów górniczych do kategorii konstrukcji oporowych, a w konsekwencji do budowli i ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie nasuwa wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym przyjmuje się, że „Pojęcie to [konstrukcja oporowa – uwaga własna] nie zostało zdefiniowane w Prawie budowlanym i dlatego należy je odkodować w drodze zastosowania wykładni językowej, jak również wykładni systemowej zewnętrznej. Zwrot «konstrukcja» w znaczeniu językowym oznacza pewną budowlę, strukturę, natomiast przymiotnik «oporowy» rozumieć należy jako stawiający opór, działający na zasadzie oporu, czyli przeciwstawiający się, nieulegający działającej nań sile (S. Skorupka, H. Auderska, Z. de Bondy-Łempicka (red.), Mały słownik języka polskiego, Warszawa 1968, s. 297, 512). Takie rozumienie pojęcia «konstrukcja oporowa» odpowiada także definicji zawartej w art. 4 pkt 16 ustawy z dnia 21 marca 1985r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2015 r., poz. 460 ze zm. – dalej: u.d.p.), zgodnie z którym jest to budowla przeznaczona do utrzymywania w stanie stateczności nasypu lub wykopu”, a w związku z powyższym „wykładnia językowa pojęcia «konstrukcja oporowa», o którym mowa w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, uzupełniona wykładnią systemową zewnętrzną, pozwala na zakwalifikowanie obudowy górniczej do konstrukcji oporowych. W konsekwencji, skoro obudowy górnicze stanowią konstrukcje oporowe, a te wymienione są wprost w ustawie Prawo budowlane jako budowle, to jako budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości” (wyrok NSA z 4 września 2019 r. sygn. akt II FSK 3181/17 i II FSK 3184/17). Podobny pogląd NSA wyraził w wyrokach z: 24 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1444/14; 16 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 285/15; 9 marca 2017 r., sygn. akt FSK 385/15; 9 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2039/16 i II FSK 2040/16; 14 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2206/16; 12 października 2018 r., sygn. akt II FSK 2376/16 i II FSK 2377/16; 18 października 2018 r., sygn. akt II FSK 2853/16, II FSK 2427/16, II FSK 2444/16, II FSK 2854/16

i II FSK 2598/16; 4 kwietnia 2019 r., sygn. akt II FSK 1439/17; 20 sierpnia 2019 r., sygn. akt II FSK 2719/17, jak również w orzeczeniach w sprawach skarżącej z listopada 2018 r.

Z punktu widzenia zakresu zaskarżenia w niniejszej sprawie istotne było ustalenie przez organy podatkowe i sądy obu instancji znaczenia normatywnego występującego w katalogu budowli pojęć „konstrukcja oporowa”. Podkreślić należy, że „konstrukcje oporowe” są wymienione wprost w art. 3 pkt 3 P.b., co znacznie ułatwia ustalenie przedmiotu opodatkowania. W konkretnym przypadku należało bowiem rozstrzygnąć, czy obiekt, który ma być opodatkowany (*in casu* – obudowa górnicza), jest desygnatem wprost wymienionego w przepisie pojęcia („budowla”). Należy przy tym podkreślić, że zdaniem Trybunału, stwierdzenie, że zakwestionowana regulacja przewidująca opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli w rozumieniu u.p.o.l. nie narusza ustawy zasadniczej, jeżeli będzie interpretowana jako mogąca się odnosić do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, oznacza, iż w świetle obowiązujących przepisów prawa opodatkowanie wskazanych obiektów i urządzeń rozważanym podatkiem nie jest wykluczone z konstytucyjnego punktu widzenia. Nie istnieje bowiem jakikolwiek przepis prawa, który generalnie wyłączałby możliwość zakwalifikowania elementów infrastruktury usytuowanej w podziemnych wyrobiskach górniczych jako obiektów budowlanych (urządzeń budowlanych) w ujęciu P.b, a tym samym jako budowli na gruncie u.p.o.l. (por. wyrok TK w sprawie o sygn. akt P 33/09).

Naczelny Sąd Administracyjny, który w przywołanych sprawach orzekał już po publikacji sentencji wyroku TK w sprawie o sygn. akt P 33/09, jednoznacznie wyraził pogląd, że w każdej sprawie podatkowej dotyczącej infrastruktury znajdującej się w podziemnych wyrobiskach górniczych niezbędne jest dokładne ustalenie, które z obiektów i urządzeń można zakwalifikować jako budowle w rozumieniu u.p.o.l., co pozwoli wykluczyć ryzyko opierania się w tym względzie na wątpliwych uogólnieniach (por. także wyrok NSA z 19 października 2010 r., sygn. akt II FSK 907/09). Zaliczenie obudów podziemnych wyrobisk górniczych w poczet konstrukcji oporowych – zdefiniowanych w prawie budowlanym jako budowla nie dyskwalifikuje zawarte w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. akt P 33/09 stwierdzenie, iż „nie można kierować się zasadą podobieństwa, istnienia cech zbliżonych” w odniesieniu do kwalifikacji składników majątkowych, jako poszczególnych obiektów budowlanych

znajdujących się wyrobisku górniczym. Otóż Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku stwierdził, że biorąc pod uwagę duże zróżnicowanie obiektów i urządzeń usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, do których zaliczyć należy m.in.: urządzenia służące do dostarczania świeżego powietrza (lutniociągi), rurociągi do doprowadzania i odprowadzania wody, przewody sieci energetycznej do napędu urządzeń do transportu i urabiania, przenośniki taśmowe lub zgrzeblowe służące do transportu, urządzenia do prowadzenia urabiania kopalin użytecznych oraz obudowy wyrobiska (podporowe i zmechanizowane), konieczne jest precyzyjne rozważenie, czy poszczególne z tych obiektów i urządzeń, ich zespoły bądź też cała rozważana infrastruktura dają się przyporządkować nazwom budowli wskazanym w prawie budowlanym. Z wypowiedzi tej wynika, że nazwa obiektu nie musi być identyczna – wbrew twierdzeniom skarżącej – z którąkolwiek z nazw wprost wskazanych w art. 3 pkt 3 P.b. Użycie w tym przepisie zwrotu normatywnego „każdy obiekt budowlany [...], jak [...]” należy rozumieć obiekt budowlany, którego nazwa podpada pod te, które są w nim wskazane (tak Trybunał), czyli być objętym zakresem któregoś z tych zwrotów. W literaturze wyrażony został przy tym pogląd, że ustawodawca w art. 3 pkt 3 P.b. wskazał tylko typowe obiekty posiadające cechy budowli, zaś definicja ta ma umożliwić porównanie badanego obiektu z typowymi budowlami, celem stwierdzenia, czy też ma takie cechy, a więc jest również budowlą, czy też nie (por. J. Drosik, *Opodatkowanie budowli zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych. Część I. Przedmiot opodatkowania*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2014, nr 3, s. 12). Również w orzecznictwie podnosi się, że przy całej różnorodności form i rodzajów wytworów myśli ludzkiej, z jakimi można się zetknąć w rzeczywistości gospodarczej, nie są odosobnione przypadki przypisywania różnych określeń i nazw w odniesieniu do obiektów o tożsamym przeznaczeniu oraz porównywalnych cechach i parametrach technicznych. W istocie zatem możliwe są sytuacje, w których obiektom posiadającym wszystkie cechy konkretnych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 P.b., nadawane będzie inne oznaczenie (dla przykładu można wskazać wyrok NSA z 21 października 2014 r., sygn. akt II OSK 2840/13, w którym sąd ten jednoznacznie sklasyfikował mur jako konstrukcję oporową). W takim przypadku, ustalenie rzeczywistych cech i funkcji ocenianego obiektu, w kontekście istotnych parametrów funkcjonalnych i technicznych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 P.b., może wymagać wiadomości specjalnych, czego konsekwencją winno być powołanie przez organ na



biegłego osoby dysponującej takimi wiadomościami, w celu wydania opinii (por. wyrok NSA z 22 października 2014 r., sygn. akt II FSK 459/14). Również Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że zawarte w art. 3 pkt 3 P.b. wyliczenie ma niewątpliwie charakter przykładowy, „bo w rozwijającym się świecie nie da się wyliczyć z góry, i to w ustawie, wszystkich obiektów, które mogłyby być do tego katalogu zaliczone”, stwierdzając przy tym, iż fakt, że sądy powołują biegłych do stwierdzenia, czy konkretny składnik majątku przedsiębiorstwa jest konstrukcją oporową, a więc i budowlą w rozumieniu u.p.o.l., nie oznacza ani stosowania analogii, ani przekazania decyzji o przedmiocie opodatkowania podmiotowi pozasądowemu, lecz stanowi dowód staranności podczas dokonywania subsumpcji (postanowienie TK w sprawie o sygn. akt SK 45/15).

Przyjmując kwestionowany w niniejszej sprawie sposób uregulowania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca oparł się na koncepcji, że o prawnopodatkowej kwalifikacji danego obiektu nie decyduje jego nazwa, którą podatnik mógłby wszakże zmieniać w celu unikania opodatkowania, ale charakter obiektu i jego przeznaczenie oraz cechy istotne.

7. W przekonaniu skarżącej, NSA posłużył się zakwestionowanymi przepisami do dokonania prawotwórczej wykładni umożliwiającej zaliczenie obudów górniczych do kategorii konstrukcji oporowych i tym samym opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości. Skarżąca spółka nie ma wątpliwości co do konstytucyjności wskazanych przez siebie przepisów, kontestuje bowiem w sposób jednoznaczny wyłącznie ich interpretację sądową. Co więcej, w uzasadnieniu skargi wielokrotnie i wprost zarzuca, że to opisany sposób wykładni pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną ochroną prawa własności (np. cały punkt 8 skargi zatytułowany „Argumenty wykazujące niezgodność interpretacji sądowej NSA z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi”, s. 19-33). Skarżąca oczekuje zatem od Trybunału Konstytucyjnego oceny konstytucyjnej poprawności kwestionowanej wykładni.

Oczywiście, nie należy tracić z pola widzenia, że w orzecznictwie TK dopuszcza się, przy zastrzeżeniu licznych warunków, możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych nadanych przepisowi prawa przez praktykę jego stosowania. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że „jeżeli 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 swego stosowania – nabrał taką właśnie treść, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju” (zob. przede wszystkim wyrok TK wydany w pełnym składzie z 27 października 2010 r., sygn. akt K 10/08). Zważywszy powszechną akceptację NSA dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości obudów górniczych jako konstrukcji oporowych wskazanych w art. 3 pkt 3 P.b., z taką sytuacją mamy do czynienia na kanwie niniejszej sprawy. Jednocześnie jednak, co zastrzega TK w takim wypadku, „możliwość przeprowadzenia kontroli konstytucyjności uzależniona jest od stwierdzenia, czy jednolita i bezsporna praktyka stosowania prawa nadała kwestionowanym przepisom jednoznaczne rozumienie, a więc treść normatywną, tak jakby uczynił to sam ustawodawca. Nawet jednak w takiej sytuacji kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie obejmuje – co oczywiste – wykładni sądowych” (postanowienie TK z 17 lipca 2014 r., sygn. akt. P 28/13).

Jednocześnie Sejm uznaje za stosowne przypomnieć, że konstrukcja skargi konstytucyjnej przyjęta w prawie polskim wyklucza merytoryczne rozpoznanie skargi, której zarzuty dotyczą postępowania organów orzekających w sprawie i koncentrują się na wykazaniu błędnego zastosowania zaskarżonego przepisu przez te organy czy wykazaniu innych uchybień, do których doszło w procesie wydawania rozstrzygnięcia. Przeciwko tego typu naruszeniom nie służy ochrona realizowana w trybie skargi konstytucyjnej (zob. postanowienie TK z 24 listopada 2009 r., sygn. akt Ts 171/08). Trybunał, będący sądem prawa a nie faktów, nie prowadzi postępowania w celu samodzielnego wyjaśnienia stanu faktycznego i dokonania subsumpcji, a także – nie koryguje okoliczności ustalonych w postępowaniu przed sądem, z którego orzeczeniem skarżący wiąże naruszenie przysługujących mu praw lub wolności określonych w Konstytucji. Dokonywana przez Trybunał kontrola zgodności aktów normatywnych z Konstytucją nie jest rozpoznaniem sprawy w kolejnej, „superinstancji” sądowej.

Tymczasem zarzuty skarżącej dotyczą niekorzystnej interpretacji zaskarżonego przepisu przyjętej przez sądy orzekające w jej sprawie, a tym samym skierowane są przeciwko rozstrzygnięciom sądów (utrzymujących w mocy decyzje organów podatkowych), wydanych w okolicznościach konkretnej sprawy. Skarga konstytucyjna jest natomiast „zawsze «skargą na przepis», a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli to prowadziło do niekonstytucyjnego skutku. Kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza

kognicją Trybunału Konstytucyjnego” (postanowienia TK z: 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10; 16 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 21/16, a także postanowienia TK z: 28 lutego 2012 r., sygn. akt SK 27/09; 13 października 2008 r., sygn. akt SK 20/08 oraz wyrok TK z 1 lipca 2008 r., sygn. akt SK 40/07). Jak podkreśla Trybunał, do jego kognicji nie należy „rozpatrywanie zarzutów dotyczących wykładni dokonanej przez sąd ani zarzutów błędnej subsumcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu” (postanowienie TK z 9 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 7/19; por. także np. postanowienia TK z: 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10; 28 lutego 2018 r., sygn. akt SK 45/15; 9 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 7/19). Podsumowując, niedopuszczalna jest skarga konstytucyjna na stosowanie prawa, nawet gdyby było ono błędne.

Sejm uznaje, że zarzuty sformułowane w analizowanej skardze konstytucyjnej mają na celu podważenie dokonanej przez organy podatkowe i sądy prawnopodatkowej kwalifikacji obudów górniczych, która to kwalifikacja następnie stanowiła podstawę rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej. Niniejsza skarga dotyczy zatem stosowania prawa, a to czyni ją niedopuszczalną. W opinii Sejmu, analiza uzasadnienia skargi przedstawionej Trybunałowi do rozpatrzenia prowadzi do wniosku, że jej celem nie jest konstytucyjnoprawna ocena i ewentualne wyeliminowanie z porządku prawnego przepisu naruszającego wolność lub prawo chronione przez ustawę zasadniczą, lecz uzyskanie przez skarżącą korzystnej dla niej wykładni kwestionowanej regulacji, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. art. 3 pkt 3 P.b. Taki cel skargi jest jednak nieakceptowalny z perspektywy art. 79 Konstytucji.

8. Sejm pragnie zwrócić uwagę, że postępowanie zainicjowane przez skarżącą spółkę stanowi kolejną próbę poddania kontroli konstytucyjności przepisów definiujących pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (por. w tym względzie postanowienia TK z: 7 lipca 2004 r., sygn. akt SK 69/03; 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 6 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 21/07; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10; 5 czerwca 2013 r., SK 25/12 i 28 lutego 2018 r., sygn. akt: SK 45/15 oraz SK 28/17). Postępowania te zakończyły się umorzeniem postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Podkreślenia wymaga, że skarga S.A. odznacza się bliskim podobieństwem do skarg, które inicjowały postępowania w sprawach

o sygn. akt: SK 19/10, SK 25/12 i SK 45/15. Zbieżność występuje co do przedmiotu kontroli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., art. 3 pkt 3 P.b.), wzorców kontroli (art. 2, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji) oraz powołanych zarzutów (SK 19/10 – niedookreśloność przepisów podatkowych w zakresie uznania elektrofiltrów za przedmiot opodatkowania; SK 25/12 – niedookreśloność przepisów podatkowych w zakresie uznania przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej za przedmiot opodatkowania; SK 45/15 – niedookreśloność przepisów podatkowych w zakresie uznania urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach jako całości za przedmiot opodatkowania). We wszystkich trzech wskazanych postępowaniach Trybunał przyjął, że – mimo powołania przez inicjatora kontroli konstytucyjności art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji jako wzorca kontroli – zarzuty skarg związane były wyłącznie z naruszeniem wymogu określoności przepisów prawa i zmierzają do wykładni zakwestionowanych przepisów. Trybunał odrzucił argumentację skarżących, że obowiązek zapłaty podatku na podstawie nieprecyzyjnych przepisów prowadzi do powstania uszczerbku majątkowego naruszającego prawo własności. Uznał, że zarzuty skarg, związane wyłącznie z naruszeniem wymogu określoności przepisów prawa, zmierzają do uzyskania korzystnej dla skarżących interpretacji przepisów.

Tym samym, w opinii Sejmu, S S.A. powieliła w swojej skardze te same uchybienia, które przesądzały o niedopuszczalności postępowania w sprawach zainicjowanych skargami konstytucyjnymi o sygn. akt SK 19/10, SK 25/12 i SK 45/15.

9. W konsekwencji dokonanych ustaleń, Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w sprawie konstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 P.b., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK).

MARSZAŁEK SEJMU



Elżbieta Witek