



RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 1. 06. 2020 r.

PK VIII TK 130.2019

SK 80/19

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną S S.A.
z siedzibą w B w sprawie zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a
ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych
(Dz. U. z 2019 r., poz. 1170) oraz w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca
1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2019 r., poz. 1186 ze zm.) w zakresie, „w
jakim przepisy te umożliwiają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości
obiektów obudów górniczych, które nie są wymienione *expressis verbis* w
ustawie Prawo budowlane - jako budowle”, z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z
art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

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

przedstawiam następujące stanowisko:

**postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z
dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed**

Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

U Z A S A D N I E N I E

Skarga konstytucyjna S S.A. z siedzibą w B , dalej: Skarżąca lub Spółka, została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Skarżąca jest jedną z spółek powstałych w wyniku podziału w dniu czerwca 2017 r. K S.A. z siedzibą w K , dalej: K SA.

Zgodnie z planem podziału, Skarżącej przypadł majątek K SA, którego składniki podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Skarżąca, jako następca prawny, stała się stroną postępowań podatkowych oraz sądownoadministracyjnych dotyczących zobowiązań podatkowych K SA w tymże podatku.

Z tych względów, w dalszej części niniejszego stanowiska mowa będzie o zobowiązaniach podatkowych w podatku od nieruchomości Skarżącej (Spółki), pomimo iż w sprawach, na tle których została skierowana skarga konstytucyjna, decyzje podatkowe oraz orzeczenia sądów administracyjnych zostały wydane w stosunku do K SA jako podatnika podatku od nieruchomości.

Decyzją z dnia czerwca 2013 r. Wójt Gminy M określił zobowiązanie Skarżącej w podatku od nieruchomości za 2011 r. w kwocie

zł, w tym od znajdujących się w podziemnych wyrobiskach górniczych obudów, dalej: obudowy górnicze, w kwocie zł.

W wyniku odwołania Spółki od tej decyzji, w dniu listopada 2013 r., Samorządowe Kolegium Odwoławcze w B uchyliło ją i przekazało sprawę do ponownego rozpoznania.

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Wójt Gminy M , decyzją z dnia sierpnia 2014 r., określił zobowiązanie Spółki w podatku od nieruchomości

za 2011 r. w kwocie zł, w tym od znajdujących się w podziemnych wyrobiskach obudów górniczych w kwocie zł.

Przedmiotowa decyzja Wójta Gminy M została utrzymana w mocy decyzją SKO z dnia marca 2015 r.

Spółka wniosła skargę na decyzję SKO do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , który skargę tę oddalił wyrokiem z dnia grudnia 2015 r.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia listopada 2018 r., oddalił skargę kasacyjną Spółki od wskazanego wyroku WSA w G

Decyzją z dnia grudnia 2014 r. Prezydent Miasta K określił zobowiązanie Skarżącej w podatku od nieruchomości za 2009 r. w kwocie

zł, w tym od obudów górniczych w kwocie zł, kwalifikując je jako tunele w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2019 r., poz. 1186 ze zm., dalej: Prawo budowlane)

Skarżąca odwołała się od tej decyzji do SKO w K , które utrzymało ją w mocy decyzją z dnia marca 2015 r.

Skarżąca zaskarżyła przedmiotową decyzję SKO w K do WSA w G , który, wyrokiem z dnia grudnia 2015 r., oddalił skargę. W wyroku tym WSA przyjął, iż obudowy górnicze są konstrukcjami oporowymi w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Skarga kasacyjna Skarżącej od tegoż wyroku została oddalona wyrokiem NSA z dnia listopada 2018 r.

W obydwu wymienionych wyrokach NSA, będących - w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji - orzeczeniami ostatecznie rozstrzygającymi o konstytucyjnych prawach Skarżącej, Sąd ten podzielił pogląd wyrażony w zaskarżonych wyrokach sądów I instancji, zgodnie z którym obudowy górnicze są konstrukcjami oporowymi w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Jako wymienione w tej ustawie budowle są zatem budowlami, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

(Dz. U. z 2019 r., poz. 1170, dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach lokalnych), podlegającymi opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w zakresie, w jakim *umożliwiają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obiektów obudów górniczych, które nie są wymienione expressis verbis w ustawie Prawo budowlane - jako budowle (petitum skargi konstytucyjnej).*

Skarżąc zarzuciła zaskarżonej regulacji niezgodność z przepisami art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca podniosła m.in., iż w wyniku zastosowania kwestionowanej regulacji przez organy podatkowe i sądy administracyjne naruszone zostało prawo własności *do należących do niej środków pieniężnych, które przeznaczyła ona na zapłatę podatku (...)* 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).* W sprawie doszło zatem do naruszenia prawa własności i gwarancji jego ochrony, o których mowa w art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 2 i 3].

Spółka podkreśliła przy tym, iż ingerencja w prawo własności przez opodatkowanie nie może być sama w sobie traktowana jako naruszenie prawa własności. Szczegółowe rozwiązania ustawowe w zakresie danin publicznych powinny zostać jednak ukształtowane w sposób prawidłowy, tj. spełniać warunki m.in. szczególnej określoności (art. 217 Konstytucji) oraz pewności prawa i zaufania do niego (art. 2 Konstytucji). W przypadku, gdy szczegółowe warunki dotyczące treści normy podatkowej nie zostały spełnione – co zdaniem Skarżącej ma miejsce w przypadku zaskarżonej regulacji – norma ta jest sprzeczna z

wzorcami konstytucyjnymi z art. 217, art. 84 i art. 2, ingerując w prawo własności z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W ocenie Skarżącej, kwestionowana regulacja ingeruje tym samym w prawo własności i konstytucyjne gwarancje jego ochrony z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, dotyczące tego, że przepisy ustawowe nakładające daniny publiczne powinny jednoznacznie i precyzyjnie określać przedmiot opodatkowania (art. 217 i art. 84 Konstytucji) oraz być zgodne z zasadami przyzwoitej legislacji, dając ich adresatom bezpieczeństwo prawne i możliwość planowania swoich zachowań i oceny swojej sytuacji materialnej, a tym samym budząc zaufanie do państwa i stanowionego przezeń prawa (art. 2 Konstytucji).

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (str. 14 – 19) Skarżąca, powołując orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, omówiła konstytucyjne wzorce z art. 64 ust. 1 i 3, art. 2 (w zakresie wynikających z tego przepisu zasad prawidłowej legislacji oraz pewności prawa i ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa), a także z art. 84 i art. 217 Konstytucji (w zakresie wynikającej z tych przepisów zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego).

W skardze konstytucyjnej przytoczono obszernie fragmenty uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 33/09, podkreślając, iż w wyroku tym, w kwestii dotyczącej opodatkowania podatkiem od nieruchomości poszczególnych urzędzeń (obiektów) znajdujących się w wyrobiskach górniczych, Trybunał zajął *stanowisko ogólne, tzn. nie wykluczył ich opodatkowania, formułując wszakże dalsze warunki pod jakimi to opodatkowanie może być akceptowane z punktu widzenia wzorców konstytucyjnych* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5). Według Skarżącej, w orzeczeniu tym Trybunał Konstytucyjny sformułował ogólne wytyczne, zapowiadając możliwość ponownego rozpoznania sprawy w przypadku praktyki orzeczniczej sprzecznej z tymi wytycznymi. W ocenie Skarżącej, okoliczność taka zachodzi w niniejszej sprawie, gdyż istnieje trwała, powszechna i jednolita wykładnia NSA w odniesieniu do obudów górniczych, zdaniem Skarżącej - *sprzeczna z wytycznymi*

Trybunału Konstytucyjnego, która powoduje sankcjonowanie rozszerzającego stosowania UPOL na niekorzyść podatników (tamże).

Skarżąca podniosła, iż w wyrokach NSA, w związku z którymi skierowała skargę konstytucyjną, Sąd ten, powołując się na swoje wcześniejszej orzecznictwo, przyjął, iż obudowy górnicze mieszczą się w zakresie pojęcia *konstrukcje oporowe*, o którym mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Skarżąca przytoczyła przy tym obszerne fragmenty uzasadnienia wskazanych wyroków (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8 – 10).

Skarżąca wskazała, iż, Jej zdaniem, zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym przez Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. P 33/09, *należało jedynie sprawdzić, czy dany obiekt jest wymieniony jako budowla w PrBud. Taki (...) test kwalifikacyjny spełnia kryterium szczególnej określoności normy daninowej wymaganej przez art. 217 Konstytucji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12). Zwróciła uwagę, iż, co do zasady, sądy administracyjne nie kwestionują takiego sposobu interpretacji zaskarżonych przepisów, oceniając, czy dany obiekt jest wymieniony w Prawie budowlanym, czy też nie.

Zdaniem Skarżącej, na skutek nieprawidłowej wykładni pojęcia *konstrukcja oporowa*, użytego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w praktyce nadano rozszerzony zakres *normie wyjściowej* z art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

W ocenie Skarżącej, wniesiona przez Nią skarga konstytucyjna nie jest polemiką z konkretnym rozstrzygnięciem, ale odnosi się do treści przepisu jednolicie rozumianego w sądowej praktyce orzeczniczej. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym ukształtowała się bowiem jednolita linia, zgodnie z którą obudowy górnicze kwalifikowane są jako konstrukcje oporowe w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a tym samym jako wymienione w tej ustawie budowle są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych, podlegającymi opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości.

Według Skarżącej, taka wykładnia kwestionowanej normy jest niezgodna ze wskazanymi w skardze konstytucyjnej wzorcami kontroli.

Skarżąca podniosła, iż, oprócz interpretacji zaskarżonej regulacji zastosowanej przez NSA w Jej sprawach, istnieje wykładnia alternatywna kwestionowanych przepisów, względniejsza dla podatników. Możliwa jest bowiem interpretacja zaskarżonej regulacji, zgodnie z którą obudowy górnicze nie mieszczą się w zakresie pojęcia *konstrukcja oporowa* z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a tym samym nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Przedstawiła przy tym obszerną argumentację, przemawiającą, Jej zdaniem, za przyjęciem tej interpretacji (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22 – 32).

Wskazała przy tym, iż, w Jej ocenie, NSA wadliwie zastosował wykładnię językowo – systemową do interpretacji pojęcia z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Zdaniem Skarżącej, w tym zakresie należy posługiwać się innymi metodami wykładni. Istotne wyniki daje wykładnia systemowo-historyczna. W tym kontekście Skarżąca wskazała na uregulowania odnoszące się do obiektów budowlanych i budowli zawarte w przepisach ustaw: z dnia 31 stycznia 1961 r. – Prawo budowlane (Dz.U. Nr 7, poz. 46 ze zm.); z dnia 24 października 1974 r. – Prawo budowlane ((Dz.U. Nr 38, poz. 229) oraz z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. Nr 89, poz. 414) – podkreślając, że w *żadnym opracowaniu naukowym lub branżowym, czy to z zakresu górnictwa, czy to z zakresu budownictwa, ani też w żadnym słowniku technicznym nie kwalifikuje się do pojęcia „konstrukcja oporowa” obudów górniczych. Użyta w tym celu wykładnia językowa (użycie języka potocznego), wspierana identyfikacją pewnych podobieństw prowadzi wprost do nadania temu pojęciu innego od ustawowego znaczenia i to wyłącznie w obrębie stosowania dla celów podatkowych. To stanowi o naruszeniu zasady zaufania do prawa i jego pewności (art. 2) oraz*

zasady określoności obowiązków podatkowych (art. 84 i 217 Konstytucji)
[uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 30].

W *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli zostały wskazane przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w zakresie, w jakim umożliwiają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości *obiektów obudów górniczych, które nie są wymienione expressis verbis w ustawie Prawo budowlane - jako budowle*.

Zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy prawa mają zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.)]. W niniejszej sprawie - decyzji ustalających wysokość zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości za lata 2009 i 2011.

W tym kontekście podnieść należy, iż przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obowiązują do chwili obecnej w brzmieniu nadanym im 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 z dniem 1 stycznia 2003 r.

Ustawą nowelizującą w ustawie o podatkach lokalnych m.in. dodano art. 1a oraz nadano aktualnie obowiązujące brzmienie przepisowi art. 2 ust. 1 pkt 3.

Przepisy te stanowią:

Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(..);

2) budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;

Art. 2. 1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

(...);

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jeśli chodzi o art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, przepis ten w pierwotnym brzmieniu (Dz. U. z 1994 r. Nr 89, poz. 414) stanowił:

Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...);

3) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, sieci techniczne, wolno stojące maszty 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Przepis ten był wielokrotnie nowelizowany.

Min. ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 163, poz. 1364) przepisowi art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nadano brzmienie:

Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...);

3) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty 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.

W cytowanym brzmieniu przepis obowiązywał od dnia 26 września 2005 r. do 16 lipca 2010 r.

Ustawą z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. nr 106, poz. 675, dalej: ustawa zmieniająca), z dniem 17 lipca 2010 r. w przepisie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego określony tam katalog obiektów wskazanych jako budowle rozszerzono o obiekty liniowe (co wiązało się z wprowadzeniem, w art. 3 pkt 3a Prawa budowlanego, definicji obiektu liniowego).

W brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego obowiązywał do dnia 30 czerwca 2011 r.

Ustawą z dnia 29 czerwca 2011 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie obiektów energetyki jądrowej i inwestycji towarzyszących (Dz.U. Nr 135, poz. 789; dalej: ustawa z dnia 29 czerwca 2011 r.), która weszła w życie z dniem 1 lipca 2011 r., w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, katalog obiektów

wymienionych jako budowle rozszerzono o części budowlane elektrowni jądrowych.

W brzmieniu nadanym ustawą z dnia 29 czerwca 2011 r. omawiany przepis Prawa budowlanego obowiązywał do dnia 10 września 2015 r.

Ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U., poz. 443), w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wprowadzono zmianę polegającą na dodaniu do katalogu wymienionych tam budowli elektrowni wiatrowych.

Na marginesie zauważyć należy, iż przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w aktualnie obowiązującym brzmieniu stanowi:

3) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, iż w przepisie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, od chwili jego wejścia w życie do chwili obecnej, pojęcie *budowla* obejmowało *konstrukcje oporowe*.

Wskazane, jak i późniejsze zmiany brzmienia art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie miały zaś wpływu na jego interpretację w zakresie dotyczącym zaliczenia obudów górniczych do konstrukcji oporowych.

Uwzględnivszy wskazany wcześniej zakres zaskarżenia normy wywodzonej z kwestionowanych przepisów, stwierdzić zatem należy, że zmiany te nie były istotne w kontekście podniesionych w skardze konstytucyjnej zarzutów dotyczących niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji.

Ze względów porządkowych jedynie należy wskazać, iż w sprawach, w związku z którymi Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, podstawą zapadłych rozstrzygnięć (w aspekcie, w jakim, w ocenie Skarżącej, naruszały one Jej konstytucyjne prawa) były przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (w odniesieniu do tego ostatniego przepisu - w jego brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 26 września 2005 r. do dnia 10 września 2015 r.).

W oparciu o *petitum* oraz uzasadnienie skargi konstytucyjnej należy uznać, iż Skarżąca zarzuca zaskarżonej regulacji przede wszystkim naruszenie zasad poprawnej legislacji, a zwłaszcza nakazu szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, wynikających z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji - co umożliwiać ma dowolną interpretację zakwestionowanych przepisów przez organy podatkowe i sądy administracyjne, prowadząc do uznania w praktyce orzeczniczej obudów górniczych za konstrukcje oporowe wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (pomimo iż nie są one w tym przepisie wymienione jako budowle), a tym samym za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W konsekwencji, według Skarżącej, naruszyć to miało Jej prawo własności, chronione przez art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, gdyż na skutek niedookreśloności kwestionowanych przepisów doszło do wydania prawomocnych orzeczeń NSA o zasadności nałożenia na Nią przez organy podatkowe podatku od nieruchomości od obudów górniczych - co uszczupliło Jej stan majątkowy z uwagi na konieczność uiszczenia tegoż podatku (kwestia ta zostanie szerzej omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska).\

W sprawie niniejszej konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunał Konstytucyjny rozpoznający sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączonego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018, seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Na wstępie należy zwrócić uwagę, iż przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. były już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

W związku z tym rozważyć należy, czy w niniejszej sprawie nie zachodzą przesłanki *ne bis in idem* lub *res iudicata* skutkujące koniecznością umorzenia postępowania.

Potrzeba umorzenia postępowania w przedmiocie kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji prawnej, ze względu na zbędność orzekania, wynikającą z zasady *ne bis in idem*, występuje w sytuacji, gdy kwestia zgodności określonego przepisu prawnego (normy prawnej) z tym samym wzorcem kontroli była już przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 marca 2008 r., sygn. SK 24/07, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 38; 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94). Zasada *ne bis in idem* jest pojmowana jako zakaz ponownego orzekania o tym samym przedmiocie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. K 1/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 85), przy czym umorzenie postępowania konieczne jest wówczas, gdy występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz zarzutów (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 stycznia 1998 r., sygn. K. 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5 i wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2017 r., sygn. K 10/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 31). Zasada *ne bis in idem* nakłada przy tym na Trybunał Konstytucyjny obowiązek dokonania, w kategoriach pragmatycznych, oceny celowości prowadzenia postępowania i orzekania w kwestii, która została już jednoznacznie i ostatecznie rozstrzygnięta (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 stycznia 1998 r., sygn. K. 33/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 8; 10 lipca 2007 r., sygn. P 40/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 86; 4 września 2008 r., sygn. P 25/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 129). Zasada ta znajduje zastosowanie wtedy, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisu, jak i w sytuacji, gdy uznał zakwestionowaną regulację za zgodną z określonymi wzorcami kontroli. W przypadku ponownego zakwestionowania określonej treści normatywnej, uznanej za niekonstytucyjną we wcześniejszym rozstrzygnięciu, orzekanie jest zbędne, gdyż został osiągnięty podstawowy cel kontroli konstytucyjności, polegający na wyeliminowaniu z systemu prawnego stanu hierarchicznej niezgodności aktów

normatywnych. Natomiast jeśli Trybunał Konstytucyjny orzekł o konstytucyjności określonej regulacji, to ponowne jej badanie jest zbędne wówczas, gdy brak jest nowej płaszczyzny kontroli konstytucyjności, co oznacza, że postępowanie jest bezcelowe, a zatem zbędne (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lipca 2015 r., sygn. SK 22/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 117).

Zauważyć trzeba, że wyrokiem z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż *art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urzędzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.*

Wyrok w sprawie P 33/09 ma charakter zakresowy i odnosi się do *podziemnych wyrobisk górniczych oraz obiektów i urzędzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach (vide - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68).*

Wskazać ponadto należy, że Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2), orzekł, iż *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.*

Cytowany wyrok również ma charakter zakresowy. Przedmiotem zapadłego w nim rozstrzygnięcia było w zasadzie zagadnienie rozgraniczenia pojęć *budynku* i *budowli*.

W uzasadnieniu tegoż wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., iż 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*.

Jak już wskazano, w niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej zakwestionowano konstytucyjność art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w zakresie, w jakim przepisy te umożliwiają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obudów górniczych, które nie są wymienione *expressis verbis* w ustawie - Prawo budowlane jako budowle.

Zakwestionowano zatem treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów, odnoszącą się do obudów górniczych.

W takim zakresie Trybunał Konstytucyjny nie dokonywał jeszcze kontroli zaskarżonych w niniejszej sprawie przepisów. W skardze konstytucyjnej zakwestionowano zatem inną treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów, innymi słowy - odmienny zakres zastosowania i normowania zawarty w tychże przepisach czy też normach prawnych dających się z nich odtworzyć (dekodować), aniżeli w sprawach o sygn. P 33/09 i SK 48/15.

Wyłącza to możliwość umorzenia postępowania w niniejszej sprawie ze względu na przesłankę *ne bis in idem* (*vide* - postanowienie Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87).

W niniejszej sprawie nie ma też podstaw do umorzenia postępowania ze względu na nakaz wynikający z zasady *res iudicata*.

Zasada ta wymaga bowiem tożsamości zarówno przedmiotowej, jak i podmiotowej środka inicjującego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. Ts 154/17, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 78).

W niniejszej sprawie brak jest zaś tożsamości podmiotowej oraz, jak już wskazano, tożsamości przedmiotowej ze sprawami P 33/09 i SK 48/15.

Wydaje się także nie budzić wątpliwości, iż Skarżąca posiada legitymację czynną do wniesienia skargi konstytucyjnej, pomimo iż jest spółką akcyjną, której jedynym akcjonariuszem jest Skarb Państwa (jest zatem tzw. publicznym podmiotem gospodarczym o ograniczonej zdolności skargowej).

Podnieść trzeba, iż w stanie faktycznym sprawy, na tle której Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną na przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (regulujące przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości) w powiązaniu z przepisem Prawa budowlanego (definiującym pojęcie *budowli*), nie sprawuje ona władztwa publicznego, nie dysponuje atrybutami władzy państwowej. Nie może bowiem kształtować w sposób władczy swojej pozycji prawnej wobec osób fizycznych i innych osób prawnych.

Ma status podatnika, na którym ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Tak samo, jak osoby fizyczne i inne osoby prawne, jest adresatem decyzji administracyjnych i orzeczeń sądowych.

Kwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy dotyczą Skarżącej ze względu na to, iż - jako podatnik podatku od nieruchomości - jest stroną stosunku prawnopodatkowego. Nie zaś ze względu na to, że jest podmiotem podporządkowanym organizacyjnie Państwu jako właścicielowi.

Skarżąca jest zatem poddana oddziaływaniu władzy publicznej, wykonywanej przez organy podatkowe i sądy administracyjne, na równi z innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. Innymi słowy, kwestionowane przepisy dotyczą Spółki na identycznych zasadach, jak osób fizycznych i innych, tj. niepublicznych osób prawnych. Jej pozycja prawna jest identyczna z pozycją tych podmiotów.

Przepisy kwestionowane przez Skarżącą w skardze konstytucyjnej obowiązują na równych zasadach wszystkie podmioty będące podatnikami podatku od nieruchomości. Przepisy te mogłyby być zatem przedmiotem skargi konstytucyjnej wniesionej zarówno przez osobę fizyczną, jak i, inną niż podmiot publiczny, osobę prawną.

W niniejszej sprawie Skarżąca spełnia zatem wymogi pozwalające na uznanie Jej legitymacji skargowej, określone w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (*vide* - postanowienie pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. Ts 13/12, OTK ZU supl. 2014/2/833 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 15 września 2015 r., sygn. SK 27/13, OTK ZU nr 8/A/2015, poz. 131 i 22 marca 2016 r., sygn. SK 35/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 3).

Na marginesie zauważyć wypada, że przeszkody formalnej w rozpoznaniu nie stanowi też okoliczność, iż Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowania w sprawach ze skarg konstytucyjnych, w których podniesiono zarzuty niekonstytucyjności przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Postępowania te zostały bowiem przez Trybunał Konstytucyjny umorzone - postanowieniami z dnia: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87); 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68) i 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15 (OTZ ZU z 2018 r., seria A, poz. 12) - ze względu na przesłanki formalne, uniemożliwiające merytoryczne rozpoznanie skarg konstytucyjnych.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, iż zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, *[k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.*

Przyjęty w tym przepisie model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretny i służy przede wszystkim jako środek ochrony wolności i praw podmiotu wnoszącego tę skargę. To znaczy, że przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności, będących źródłem przysługujących skarżącemu praw podmiotowych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 96; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 10 października 2013 r., sygn. Ts 154/12, OTK ZU nr 5/B/2013, poz. 485; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU Nr 7/2001, poz. 225, 19 lutego 2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU Nr 2/2001, poz. 31, 14 czerwca 2004 r., sygn. SK 21/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 56; 18 listopada 2014 r., sygn. SK 7/11, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 112; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81).

Skarga konstytucyjna powinna też spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W kontekście niniejszej sprawy należy w szczególności zwrócić uwagę, iż, zgodnie z art. 53 ust. 1 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma m.in. obowiązek wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo

skarżącego, i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone (pkt 2) oraz uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (pkt 3).

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi indywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem.

Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy).

Dodać należy, że w procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy prawa lub

wolności konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, *op. cit.*; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2).

Naruszenie to powinno mieć przy tym charakter osobisty, aktualny i bezpośredni. Oznacza to w szczególności, że podmiot wnoszący skargę konstytucyjną jest obowiązany wskazać, w jaki sposób został osobiście i bezpośrednio dotknięty naruszeniem przysługujących mu praw lub wolności określonych w Konstytucji (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28).

Innymi słowy, dopuszczalność skargi konstytucyjnej zależy - co do zasady - także od tego, czy w wyniku zastosowania aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w kontekście jego konstytucyjnych praw i wolności. Powinien on to wykazać w ramach spełnienia wymogu uprawdopodobnienia naruszenia, które uzasadnia udzielenie ochrony w trybie skargi konstytucyjnej. Naruszenie to musi przy tym dotyczyć tego, że przepis, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie w sprawie skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność bądź prawo (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, *op. cit.* oraz z dnia 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538).

Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

W myśl art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to w żadnym przypadku przerwania, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 tej ustawy.

Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może więc zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Poprzestanie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo całkowity brak uzasadnienia sformułowanych zarzutów oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Niedopuszczalne jest bowiem - co należy ponownie podkreślić - samodzielne doprecyzowanie przez Trybunał Konstytucyjny, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11).

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

Jak wcześniej wskazano, istota podniesionego w niniejszej sprawie zarzutu sprowadza się do rzekomego naruszenia zasady szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, co umożliwiać ma zakwalifikowanie obudów górniczych jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., pomimo iż nie są one wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego - a w konsekwencji opodatkowanie tychże obudów podatkiem od nieruchomości.

Skarżąca nie przytacza argumentów uzasadniających tezę o niekonstytucyjności przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazującego budowle i ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Skarżąca nie kwestionuje bowiem konstytucyjności regulacji umożliwiającej objęcie podatkiem od nieruchomości budowli (tj. obowiązku podatkowego wynikającego z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), lecz niedookreśloność przepisów definiujących pojęcie budowli, umożliwiających zaliczenie do nich obudów górniczych.

Wynika to z treści skargi konstytucyjnej, w której Skarżąca m.in. jednoznacznie stwierdziła., iż *nie podważa (...) co do zasady możliwości opodatkowania jej majątku nieruchomego podatkiem od nieruchomości, jednak wywodzi (...), że kwestionowane przepisy UPOL w związku z PrBud w ich 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. w 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 [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 3].

Z uwagi na brak uzasadnienia podniesionych w skardze konstytucyjnej zarzutów w zakresie dotyczącym niekonstytucyjności przepisu ar. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., postępowanie w tej części podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Niezależnie od powyższego, w kontekście wskazanych przesłanek dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej podnieść trzeba, iż - jak już odnotowano - z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że podstawowym zarzutem w niej sformułowanym i uzasadnionym jest zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji i szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego (wywodzonej z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji), co w konsekwencji - według Skarżącej - naruszyć miało Jej prawo własności chronione przez art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, gdyż na skutek niedookreśloności kwestionowanych przepisów doszło do nałożenia na Nią podatku od nieruchomości od stanowiących jej własność obudów górniczych, co spowodowało uszczerbek w jej stanie majątkowym.

O wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasadzie poprawnej legislacji mówi się jako *o systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6).

Zasada ta obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Określoność prawa jest jedną z najważniejszych zasad drugiego stopnia, która wywodzona jest z zasady prawidłowej legislacji (*vide* – W. Sokolewicz, M. Zubik, komentarz do art. 2, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej*

Polskiej. Komentarz, t. I, L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), Warszawa 2016 r., str. 145).

Norma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych ma charakter zasady prawa. Na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy.

Na oba wymiary określoności prawa składają się kryteria w postaci precyzyjności i jasności przepisu oraz jego legislacyjna poprawność.

Konstytucja w odniesieniu do przepisów określających obowiązek podatkowy ustanawia wyższe wymagania co do stopnia określoności niż wymogi wynikające z zasady prawidłowej (przyzwoitej) legislacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156; 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76). W prawie daninowym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają bowiem istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 78; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

W myśl art. 217 Konstytucji, wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie.

W wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, Trybunał zaakcentował komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeżeli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi, że *[z] punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenie ma ponadto art. 84 Konstytucji (...). 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 (op. cit.).*

W wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, Trybunał wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu, naruszające zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzą również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał podkreślił, że, w zakresie konstytucyjnych wymogów dotyczących unormowań odnoszących się do obowiązku podatkowego, wzorce kontroli z art. 2 i art. 217, podobnie jak wzorce z art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

Niedookreśloność przepisów prawa podatkowego, określających przedmiot opodatkowania, może być zatem rozpatrywana w kategoriach naruszenia wzorców z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Jak podniesiono jednak w niniejszym stanowisku, w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną wzorcami kontroli mogą być przepisy ustawy zasadniczej wyrażające konstytucyjne prawa lub wolności obywatela (podmiotu podobnego).

W konsekwencji, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną właściwie sformułowany zarzut - co do zasady - nie może opierać się wyłącznie

na niezgodności kwestionowanego przepisu z normami ogólnymi określającymi konstytucyjne zasady ustrojowe, czy też adresowanymi do ustawodawcy normami narzucającymi mu pewien sposób regulowania dziedzin życia - które nie kreują praw podmiotowych.

Ogólne zasady i klauzule konstytucyjne tylko w bardzo ograniczonym stopniu mogą być uznane za samoistne źródło praw i wolności jednostki. Powoływanie tych zasad i klauzul jako wyłącznego wzorca kontroli jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy brak jest innych, szczególnych postanowień konstytucyjnych kreujących dane prawo lub wolność.

W przypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą przy tym stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 grudnia 2000 r. i 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 59 i 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 31 marca 2016 r., sygn. Ts 382/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 294).

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, że przepis art. 2 Konstytucji i zawarta w nim zasada demokratycznego państwa prawa (oraz wynikające z niej zasady poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa) nie może - co do zasady - stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną. Nie jest bowiem samodzielnym źródłem praw podmiotowych (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 lutego 2001 r., sygn. Ts 180/00, OTK ZU nr 5/2001, poz. 141; 22 lipca 2014 r., sygn. SK 28/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 87).

Wzorzec ten może, wyjątkowo, stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej, ale tylko pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut

naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45). W niniejszej sprawie sytuacja taka nie zachodzi.

Przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji także nie powinny stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną, gdyż nie wyrażają żadnego prawa podmiotowego. Mają one charakter norm adresowanych do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; 21 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 402/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 351).

Przepisy art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą przy tym pełnić funkcję pomocniczych, związkowych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z ich naruszeniem wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw podmiotu wnoszącego tę skargę - wtedy zatem, gdy podmiot ten odwołuje się do zasad wyrażonych w tych przepisach dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 11 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 80; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 47).

Zauważyć należy, iż w niniejszej sprawie spośród wskazanych w skardze konstytucyjnej wzorców kontroli tylko przepisy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji statuują prawa podmiotowe Skarżącej.

Odwołanie się w skardze konstytucyjnej do zasad wyrażonych w art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji powinno mieć więc jedynie charakter uzupełniający, wzmacniający argumentację dotyczącą naruszenia przez zaskarżone przepisy podstawowych wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej. Tylko pod takim warunkiem dopuszczalne byłoby uznanie przepisów art. 2, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej jako dopuszczalnych wzorców kontroli w niniejszym postępowaniu.

Jak już wskazano, zarzut naruszenia konstytucyjnych praw (w niniejszej sprawie - prawa własności) powinien być skonkretyzowany przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym w trybie skargi konstytucyjnej. Podmiot ten obowiązany jest sprecyzować, które z konstytucyjnych praw lub wolności zostały, w jego ocenie, naruszone oraz określić sposób ich naruszenia (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 12).

W związku z tym po raz kolejny przypomnieć trzeba, iż, zgodnie z omówionymi wcześniej przepisami art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, prawidłowe wykonanie przez skarżącego obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne prawa lub wolności i w jaki sposób zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot wnoszonej skargi konstytucyjnej, polegać musi na wskazaniu postanowień Konstytucji i zasad z nich wyprowadzanych, z którymi - zdaniem skarżącego - niezgodne są kwestionowane przepisy, oraz precyzyjnym przedstawieniu treści prawa lub wolności, wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez normodawcę. Powinna temu towarzyszyć stosowna argumentacja prawna, uprawdopodobniająca

stawiane zarzuty (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 czerwca 2018 r., sygn. SK 4/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 43 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

W niniejszej sprawie analiza argumentacji przedstawionej w skardze konstytucyjnej uzasadnia przyjęcie, iż Skarżąca nie spełniła wymogów dotyczących wskazania sposobu naruszenia przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt Prawa budowlanego wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji oraz uzasadnienia takich zarzutów i przedstawienia dowodów na ich poparcie. W skardze konstytucyjnej nie wykazano bezpośredniego i konkretnego charakteru naruszenia przez zaskarżone unormowania prawa własności oraz nie przedstawiono wystarczającej argumentacji uzasadniającej te zarzuty.

W szczególności nie można uznać za spełnienie tych wymogów wskazania przez Skarżącą, że w wyniku zastosowania kwestionowanej regulacji naruszone zostało prawo własności i gwarancje jego ochrony wyrażone w przepisach art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, gdyż musiała przeznaczyć posiadane środki finansowe na zapłatę podatku od nieruchomości - nałożonego na Nią na podstawie przepisów sformułowanych w sposób niezgodny z zasadą szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego (*vide* - cytowane wcześniej w niniejszym stanowisku fragmenty ze str. 2 i 3 uzasadnienia skargi konstytucyjnej), podobnie jak stwierdzenia, że prawo własności i gwarancje jego ochrony zostały naruszone w ten sposób, iż *w postępowaniu podatkowym oraz sądownoadministracyjnym uznano za budowle (w rozumieniu art. 3 pkt 3 PrBud, a więc następnie także w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol) i opodatkowano (na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3) należące do Spółki składniki majątku (obiekty techniczne wyrobiska górniczego w postaci obudów górniczych) podatkiem od nieruchomości, pomimo tego, że obiekty te w ustawie (w tym także w art. 3 pkt 3 Prbud) nie są expressis verbis wymienione jako budowle i w świetle właściwych w tej sprawie metod wykładni nie mogły być uznane za budowle* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 3), oraz wskazania, że kwestionowane unormowanie - z uwagi na

niespełnienie wymogów szczególnej określoności przepisów prawa - *jest sprzeczna z wzorcami konstytucyjnymi (art. 217, art. 84 i art. 2 Konstytucji) w sposób ingerujący w prawo własności i jego konstytucyjną ochronę (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji), ponieważ wpływa ujemnie na majątek opodatkowanej przez wadliwe przepisy jednostki (tamże),*

Nie można także uznać za wystarczające dla uzasadnienia zarzutów niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji stwierdzenia, iż oddalenie przez NSA skarg kasacyjnych w sprawach Skarżącej 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 (...) 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 wyniosła zł. (...). 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) [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 4].

Z treści skargi konstytucyjnej wynika zatem, iż przedstawiona w niej argumentacja, dotycząca naruszenia wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, sprowadza się w istocie do wykazania, że nałożenie na Skarżącą podatku od nieruchomości (od obudów górniczych) stanowi ingerencję w Jej prawo własności. Nie przedstawiono zaś w tej skardze samodzielnych argumentów uzasadniających tezę o naruszeniu przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego tegoż prawa własności. Powołane w skardze

konstytucyjnej w tym zakresie argumenty odnoszą się przede wszystkim do zarzutów dotyczących niezgodności zaskarżonych przepisów z zasadą poprawnej legislacji i zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, których następstwem miało być nałożenie na Skarżącą podatku od nieruchomości.

Nie spełnia zaś ustawowego wymogu właściwego uzasadnienia zarzutu naruszenia określonego wzorca kontroli przedstawienie przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym argumentów nazbyt ogólnych, czy też czynionych na marginesie innych rozważań (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 19; 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 10).

Nie można też uznać za wystarczające - dla wykazania sposobu pogorszenia się sytuacji prawnej podmiotu wnoszącego skargę konstytucyjną w zakresie przysługującego mu prawa podmiotowego (prawa własności) - wskazania w tejże skardze kwot, jakie zobowiązany był zapłacić z tytułu nałożonego na niego podatku od nieruchomości (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, *op. cit.*).

Przypomnieć w tym miejscu trzeba, że, w istocie, Skarżąca kwestionuje przepisy zawierające definicję legalną (pojęcia *budowli* z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego), które bezpośrednio nie nakładają obowiązku podatkowego na generalnie określonego adresata. Przepisy te ze swej istoty nie mogą mieć więc bezpośredniego związku z naruszeniem prawa własności Skarżącej (jak zaś wcześniej wykazano, Skarżąca nie kwestionowała obowiązku podatkowego wynikającego z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

Podkreślić trzeba, że spełnienie w niniejszej sprawie wymogu odpowiedniego uzasadnienia zarzutów naruszenia wzorców konstytucyjnych z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji nabiera szczególnego znaczenia także z tego powodu, iż ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności

podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z przepisem konstytucyjnym upoważniającym jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek.

Oznacza to, że, w sferze podatkowej Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych.

Skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność może być rozpatrywana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85).

Nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która to ingerencja może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.

Nie byłoby jednak uprawnione przyjęcie tezy, że każde obciążenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej należy rozpatrywać w kategoriach ograniczenia prawa własności. Prowadziłoby to do fałszywego wniosku, że każde tego rodzaju obciążenie jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności i innych praw majątkowych oraz do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji.

Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji.

Samo zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w sferę majątkową tychże podmiotów, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności. Ciężary publiczne w postaci podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach niedopuszczalnego wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji. Innymi słowy, niedopuszczalne jest utożsamianie obowiązku podatkowego z niekonstytucyjnym naruszeniem prawa własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100; 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 79).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków

podatkowych, w tym w szczególności przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zasady określoności przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Dopuszczalna jest także kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji w sytuacjach, gdy przepisy podatkowe naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2). Dopuszczalna jest też kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, nie dotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto*, lecz np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *op. cit.*; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83). Dopuszczalność podniesienia w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji przez przepisy prawa podatkowego nie zwalnia podmiotu wszczynającego postępowanie przez Trybunałem Konstytucyjnym od obowiązku uzasadnienia takiego zarzutu. Aby zakwestionować zgodność z Konstytucją przepisów prawa podatkowego nie wystarczy jednak powołanie się na samą ingerencję we własność (majątek) *sensu largo*, ale należy uprawdopodobnić naruszenie tych praw (ich istoty) lub - co najmniej - utrudnienia ich urzeczywistnienia.

Jak już wskazano, z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że w skardze tej nie uprawdopodobniono zarzutu naruszenia przez zaskarżone przepisy prawa własności Skarżącej (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji). Można natomiast

przyjąć, że przedstawiona argumentacja służyła uprawdopodobnieniu zarzutów niekonstytucyjności przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego - ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji i zasady szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, wywodzonych z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji - lecz bez umotywowanego odwołania się do konstytucyjnych regulacji dotyczących prawa własności, tj. art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Zarzuty naruszenia wymienionych wyżej zasad nie mogą zaś stanowić samodzielnej podstawy do wystąpienia ze skargą konstytucyjną, o ile nie wskazano, w zakresie jakich praw podmiotowych ów wymóg nie został dochowany i - jednocześnie - na czym polegał uszczerbek w sytuacji prawnej podmiotu wnoszącego skargę konstytucyjną w zakresie korzystania przez niego z tych konstytucyjnych praw i wolności (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10, *op. cit.*).

Jak już bowiem podniesiono w niniejszym stanowisku, wzorce z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji nie mogą stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej.

Odnosząc się do kwestii nieuprawdopodobnienia w niniejszej sprawie zarzutów naruszenia przez zaskarżone przepisy wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, konieczne wskazać należy stanowisko zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny w powołanych już postanowieniach w sprawach o sygn. SK 19/10 i Sk 25/12.

Zauważyć trzeba, że w sprawach tych, podobne jak w sprawie niniejszej, uprawdopodobnione zarzuty podmiotów wnoszących skargi konstytucyjne koncentrowały się na naruszeniu przez zaskarżone przepisy zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa daninowego, wywodzonych z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji. W zakresie podniesionych w tychże skargach zarzutów naruszenia wzorców konstytuujących prawa podmiotowe (w sprawie SK 19/10 - przepisów art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, zaś w sprawie SK

25/12 - art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) przedstawiona przez skarżących argumentacja koncentrowała się na wykazaniu, iż naruszenie to jest następstwem niezgodności kwestionowanych przepisów z zasadami poprawnej legislacji, zwłaszcza zaś nakazem szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego (*vide* - w szczególności - pkt 4 uzasadnienia prawnego postanowienia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 19/10 oraz pkt 6 uzasadnienia prawnego postanowienia w sprawie o sygn. SK 25/12).

W obydwu omawianych sprawach Trybunał Konstytucyjny uznał, iż nie jest to wystarczający sposób uprawdopodobnienia zarzutów naruszenia przepisów statuujących konstytucyjne prawa i umorzył postępowania, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Podobne uchybienie występuje także w niniejszej sprawie.

Reasumując, z treści skargi konstytucyjnej wynika, że oparta ona została w istocie na zarzutach naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa podatkowego, wywodzonych z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji, bez umotywowanego odwołania się do regulacji z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, statuujących konstytucyjne prawa podmiotowe.

W odniesieniu do zarzutów dotyczących niezgodności z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w skardze konstytucyjnej nie spełniono więc wymogu wskazania sposobu naruszenia tych wzorców przez przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego ani nie uzasadniono tych zarzutów.

Powoduje to konieczność umorzenia postępowania w niniejszej sprawie w tym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Niezależnie od powyższego, oceniając w niniejszej sprawie merytoryczną dopuszczalność rozpoznania skargi konstytucyjnej, zauważyć należy, iż, przy

przyjętej w polskim systemie prawnym konstrukcji skargi konstytucyjnej, jej przedmiotem może być wyłącznie przepis aktu normatywnego. Skarga konstytucyjna jest zawsze *skargą na przepis*, a nie na jego konkretne, wadliwe zastosowanie, nawet jeśli prowadziłoby ono do niekonstytucyjnego skutku. Kontrola stosowania prawa przez sądy - choćby nawet błędnego - pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. W zakresie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się więc ocena i weryfikacja zasadności orzeczeń sądowych zapadłych w konkretnych sprawach

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

Trybunał nie pełni więc funkcji kolejnej instancji odwoławczej, nie bada zgodności z prawem i słuszności rozstrzygnięć podjętych w konkretnych sprawach przez orzekające organy i sądy. Jego kontroli nie podlega prawidłowość ustaleń dokonanych przez organy administracji publicznej oraz sądy, sposób prowadzenia przez nie postępowania czy też zastosowanie albo odmowa zastosowania obowiązujących przepisów, ale jedynie konstytucyjność przepisów. Do kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie należy zatem rozpatrywanie zarzutów dotyczących wykładni dokonanej przez sąd ani zarzutów błędnej subsumpcji stanu faktycznego dokonanej w wyroku czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu. Dokonywana przez

Trybunał kontrola zgodności aktów normatywnych z Konstytucją nie jest rozpoznaniem sprawy w kolejnej instancji sądowej. Trybunał Konstytucyjny nie jest też powołany do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw.

Wykluczone jest zatem 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. W konsekwencji niedopuszczalna jest skarga, której zarzuty odnoszą się do przyjętej przez sądy wykładni przepisów, do ustalenia stanu faktycznego lub wadliwego dokonania subsumpcji. Skarga konstytucyjna służy bowiem ochronie praw lub wolności konstytucyjnych w sytuacjach, w których źródłem ich naruszenia jest przepis ustawy bądź innego aktu normatywnego, a nie w sytuacjach, w których naruszenie jest rezultatem wydania indywidualnego aktu stosowania prawa, krytycznie ocenianego przez skarżącego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115; 13 października 2008 r., sygn. SK 20/08, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 146; 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 27/09, , OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 20; 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 48; 27 czerwca 2017 r., sygn. Ts 261/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 179; 20 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 12; 16 października 2018 r. sygn. SK 2/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 57 ; 29 października 2018 r., sygn. Ts 17/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 7 ; 17 grudnia 2019 r., sygn. SK 22/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 3).

W niniejszej sprawie może budzić wątpliwości, czy skarga konstytucyjna spełnia wskazane przesłanki jej dopuszczalności, tj. czy nie jest skargą na stosowanie prawa albo nie zmierza do dokonania przez Trybunał Konstytucyjny powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa.

W tym kontekście zauważyć należy, iż w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca stwierdziła m.in., że *treść kwestionowanej normy - dekodowanej przez NSA w wydanych wobec Skarżącej wyrokach i jednolitym orzecznictwie - nie jest zgodna z powołanymi (...) wzorcami konstytucyjnymi, w zakresie w jakim uznaje obudowy górnicze za budowle (konstrukcje oporowe) i opodatkowuje podatkiem od nieruchomości* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19).

Taka wykładnia kwestionowanych przepisów przez NSA była podstawą, stwierdzających zasadność obciążenia podatkiem od nieruchomości stanowiących własność Skarżącej obudów górniczych, wydanych w Jej sprawach rozstrzygnięć, na tle których skierowała Ona skargę konstytucyjną. Podkreślić trzeba, że, jak już podniesiono w niniejszym stanowisku, w skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała prawidłowość przedmiotowej wykładni, wskazując na możliwość odmiennej interpretacji kwestionowanych przepisów, przy której obudowy górnicze nie byłyby kwalifikowane jako konstrukcje oporowe, a tym samym nie podlegałyby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Podkreśliła przy tym, że celem przedstawienia owej odmiennej interpretacji było wykazanie, iż istnieją co najmniej dwie uprawnione i równorzędne wykładnie zaskarżonych przepisów (tj. NSA i Skarżącej). Jej zdaniem, zaistniała zatem sytuacja *nierozstrzygniętych wątpliwości*, które powinny być rozstrzygnięte - z punktu widzenia wykładni celowościowej - tylko na korzyść podatnika. Tymczasem NSA alternatywę tę rozstrzygnął na korzyść organów podatkowych.

Skarżąca zarzuciła, że, w Jej ocenie, NSA wadliwie zastosował wykładnię językowo – systemową do interpretacji pojęcia z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, gdyż pominął, że przepis ten używa pojęć specyficznych, technicznych i z zakresu budownictwa. *Ustalanie dla tych pojęć ich znaczenia przy użyciu słownika języka powszechnego jest z gruntu nieprawidłowe - jeżeli w ogóle należałoby się posługiwać słownikiem, to jedynie właściwym dla techniki budowlanej*

(uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 23). Skarżąca zarzuciła też, że NSA, stwierdzając, iż obudowa górnicza ma tożsame przeznaczenie z przeznaczeniem konstrukcji oporowej, faktycznie ocenił jedynie pewien, *wybrany przez siebie, zestaw cech dla pojęcia „konstrukcja oporowa” (przy pominięciu innych) oraz „obudowa wyrobiska” i dostrzegając wspólność tych cech (...) uznał istnienie tożsamości, gdy w istocie jedynie zidentyfikował podobieństwa według przyjętych przez siebie kryteriów. Dokonywał przy tym ocen abstrahujących całkowicie od takich cech obudowy wyrobiska (odróżniających je od obiektów wymienionych w PrBud jako „konstrukcje oporowe”), jak choćby to, że są one umiejscowione wyłącznie pod powierzchnią ziemi, tworzą zawsze sklepienie, wyodrębniają przestrzeń wewnątrz górotworu, mogą służyć kontrolowanemu zasypywaniu wyrobiska* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 24). Zaproponowana zaś przez NSA wykładnia językowa pojęcia *konstrukcja oporowa* jest nieprawidłowa, gdyż *wynik takiej wykładni można dopasować praktycznie do każdego obiektu budowlanego - budynku, mostu, wiaduktu, tunelu itd.* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 26).

Skarżąca stwierdziła też, iż NSA, dokonując interpretacji zaskarżonych przepisów, powinien posłużyć się wykładnią systemowo - historyczną (*vide - przytoczone wcześniej fragmenty ze str. 30 uzasadnienia skargi konstytucyjnej*).

Skarżąca zarzuciła ponadto, że w następstwie przyjętej przez NSA wykładni obudowy górnicze są uznawane za konstrukcje oporowe tylko i wyłącznie dla celów ich opodatkowania. *Ani bowiem organy prawnobudowlane, ani organy nadzoru górniczego nigdy nie przyjmowały i nie przyjmują takiej kwalifikacji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 31). Skarżąca załączyła do skargi konstytucyjnej pismo Prezesa Wyższego Urzędu Górniczego, które, Jej zdaniem, stanowi tego ilustrację. Podkreśliła przy tym, iż pismo to było *przedstawiane w postępowaniach przed NSA, jednak nie uznano go za istotny dowód wskazujący na istnienie co najmniej wątpliwości odnośnie do uznawania obudów górniczych za budowle* (tamże).

Skarżąca wywiodła, 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 narusza zasadę *in dubio pro tributario* i jako taka jest sprzeczna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi (w pierwszej kolejności z art. 217, a zwiqzkowo także z art. 84 i 2 Konstytucji) [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 21].

Z argumentacji powołanej w skardze konstytucyjnej, jak już wskazano, wynika, iż Skarżąca zarzuca także, że przyjęta przez NSA wykładnia pojęcia *konstrukcja oporowa* z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jest sprzeczna z wytycznymi Trybunału Konstytucyjnego zawartymi w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), dotyczącymi dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urzędzeń (obiektów) znajdujących się w wyrobiskach górniczych, a przez to także ze wskazanymi jako przesłanki tych wytycznych wzorcami konstytucyjnymi (art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji). Stwierdziła przy tym, iż Jej zastrzeżenia, sformułowane w skardze konstytucyjnej, budzi ***praktyczne przyporządkowanie w konkretnym wypadku, polegające na niezgodnej z zasadą in dubio pro tributario wykładni pojęcia „konstrukcja oporowa” w kontekście obudów górniczych*** (podkreśl. własne). Otóż w tej i innych tego typu sprawach próby przyporządkowania poszczególnych obiektów do kategorii obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 PrBud cechują się rozszerzającym wykładaniem tych pojęć, usilnymi, nadzwyczajnymi zabiegami aby wykazać, że obiekty są objęte zakresem pojęciowym tego przepisu. Wyrok P 33/09 nie jest rozumiany jako możliwość opodatkowania obiektów, jeżeli są to obiekty wymienione w PrBud jako budowle, ale jako nakaz czynienia wszelkich możliwych zabiegów interpretacyjnych, aby wykazać, że dany obiekt jest wskazany w PrBud jako budowla. (...) działania takie i konkretnie tego rodzaju wykładnia pojęcia „konstrukcja oporowa” są nieakceptowalne ze względu na standard konstytucyjny z art. 2, 84 i 217 Konstytucji. W tym zakresie - jakkolwiek

kierunkowo - NSA realizuje metodę kwalifikacji obiektu jako budowli wyznaczoną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku P 33/09, to jednak w warstwie operacyjnej tego „dopasowania” dokonuje wykładni w swej istocie sprzecznej z wytycznymi tego wyroku oraz wyroku z 13.12.2017 r. sygn. akt SK 48/15 (zakaz stosowania analogii, nakaz rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika) [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12].

Wskazany sposób sformułowania w skardze konstytucyjnej argumentacji mającej uzasadnić zarzuty niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów zdaje się wskazywać, iż argumentacja ta służyła przede wszystkim uzasadnieniu poglądu o wadliwości przyjętej przez sądy administracyjne interpretacji zaskarżanych przepisów, zgodnie z którą obudowy górnicze są budowlami odpowiadającymi cechom konstrukcji oporowej wymienionej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a tym samym budowlami, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającymi opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

W świetle argumentacji powołanej przez Skarżącą w skardze konstytucyjnej należy zatem przyjąć, iż zakwestionowała Ona nie tyle definicję budowli, wynikającą z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, ile jej interpretację i sposób zastosowania w Jej indywidualnych sprawach, w związku z którymi skierowała tę skargę. Powołana zaś w tym zakresie argumentacja w znacznej części nosi cechy polemiki z ustaleniami poczynionymi przez NSA, które były podstawą wydanych w tychże sprawach rozstrzygnięć.

Wniesiona w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna jest więc skargą na stosowanie prawa.

Oceny tej nie zmienia okoliczność, iż, jak zasadnie podniosła Skarżąca, w orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowana jest jednolita linia orzecznicza, zgodnie z którą obudowy górnicze są zaliczane do konstrukcji oporowych wskazanych jako budowle w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w związku z czym uznawane są za budowle, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2

u.p.o.l., podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (*vide* - wyroki NSA z dnia: 24 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1444/14; 16 lutego 2017 r., sygn. II FSK 285/15; 9 marca 2017 r., sygn. II FSK 385/15; 9 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2039/16; 14 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2206/16; 18 października 2018 r., sygn. II FSK 2853/16; 4 kwietnia 2019 r. sygn. II FSK 1439/17; 20 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 2719/17; 4 września 2019 r., sygn. II FSK 3181/17; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W związku z tym zauważyć należy, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że Jego kognicja obejmuje także treści normatywne, które zostały niejako twórczo wyprowadzone z aktu normatywnego w drodze jego utrwalonej w sposób oczywisty wykładni. Jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalili się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź NSA, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką może być zatem przedmiotem kontroli konstytucyjności, ale tylko wtedy, gdy utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115 i 14 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 275/14, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 345 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 lutego 2008 r., sygn. K 43/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 8; 27 października 2010 r., sygn. K 10/08, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 81; 5 kwietnia 2011 r., sygn. P 26/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 18; 26 czerwca 2019 r., sygn. K 8/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 34). Podkreślić jednak trzeba, iż nawet w takiej sytuacji kognicja Trybunału

Konstytucyjnego nie obejmuje wykładni sądowych (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. P 28/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 84). Trybunał Konstytucyjny może więc za pomocą wyroku interpretacyjnego określić zgodną z Konstytucją treść obowiązującej normy prawnej o charakterze abstrakcyjnym. Jej zastosowanie w indywidualnej sprawie wykracza jednak poza kompetencje Trybunału Konstytucyjnego (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, *op. cit.*).

W związku z tym zauważyć należy, iż, jak już zasygnalizowano, z treści skargi konstytucyjnej wynika, że 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 ma więc służyć przede wszystkim jako instrument pozwalający na podważenie dokonanej przez organy podatkowe i sądy administracyjne podatkowoprawnej kwalifikacji obudów górniczych, jako konstrukcji oporowych, która to kwalifikacja następnie stanowiła podstawę rozstrzygnięcia w sprawach Skarżącej.

Zasadne wydaje się być więc przyjęcie, iż celem rozpatrywanej skargi - wbrew założeniu leżącemu u podstaw art. 79 Konstytucji - nie jest konstytucyjnoprawna ocena i ewentualne wyeliminowanie z porządku prawnego przepisu naruszającego prawo chronione przez ustawę zasadniczą, lecz uzyskanie przez Skarżącą korzystnej dla niej wykładni zaskarżonej regulacji, poprzez wyłączenie obudów górniczych z kategorii konstrukcji oporowych, o których mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Nie mieści się to w zakresie właściwości Trybunału Konstytucyjnego, co uzasadnia niedopuszczalność merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

Na marginesie, odnosząc się do kwestii dotyczących prawidłowości zakwalifikowania obudów górniczych do konstrukcji oporowych, w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (podtrzymując pogląd, iż w niniejszej sprawie jest to problematyka stosowania prawa, niepodlegająca kontroli przez Trybunał Konstytucyjny), zauważyć należy, że w uzasadnieniu wyroku o sygn. P 33/09 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż *[b]iorąc pod uwagę duże zróżnicowanie obiektów i urządzeń usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, do których zaliczyć należy m.in.: urządzenia służące do dostarczania świeżego powietrza (...), 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, co nie wydaje się wcale zadaniem łatwym. Trybunał Konstytucyjny dostrzegł przy tym, że kategoria budowli jest wyjątkowo zróżnicowana, pojawiają się niekiedy wątpliwości, jakie konkretne obiekty do niej przynależą. Na tym tle, w uzasadnieniu także powołanego w niniejszej sprawie postanowienia o sygn.SK45/15, Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, iż zawarte w art. 3 pkt 3 (...) prawa budowlanego wyliczenie budowli i urządzeń budowlanych 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. Fakt, że sądy powołują biegłych do stwierdzenia, czy konkretny składnik majątku przedsiębiorstwa jest urządzeniem technicznym, 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.*

Ocena, czy konkretne obudowy górnicze posiadają cechy pozwalające na ich zaliczenie do kategorii konstrukcji oporowych, tj. budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, jest kwestią ustaleń poczynionych w poszczególnych, indywidualnych sprawach.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania orzeczenia.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego