



Warszawa, dnia 13 lipca 2011 r.

PG VIII TK 145/10

SK 19/10

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpł. dnia	14. 07. 2011
L.dz. ....	L.zal. ....

W związku z połączonymi - pod wspólną sygnaturą SK 19/10 - skargami konstytucyjnymi spółki E S.A. z siedzibą w R :

- z dnia 15 października 2009 r. (sygn. SK 19/10) - o stwierdzenie niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu tekstu jednolitego z Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (w brzmieniu tekstu jednolitego z Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.) oraz

- z dnia 29 października 2009 r. o stwierdzenie niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1997 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.) związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, przy czym - o sygn. akt SK 20/10 i SK 21/10 - w brzmieniu przepisu ustawy – Prawo budowlane z Dz. U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126 ze zm., zaś - o sygn. akt SK 24/10 - w brzmieniu tekstu jednolitego z Dz. U. z 2003 r. Nr 207, poz. 2016 ze zm.

- z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zmianami) –

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) - z powodu niedopuszczalności orzekania.

### Uzasadnienie

W skardze konstytucyjnej z dnia 15 października 2009 r. spółka E S.A. z siedzibą w R (dalej jako: Spółka lub Skarżąca) zakwestionowała konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> [(Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.), dalej: u.p.o.l.] w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy z

---

<sup>1</sup> Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,
- 2) budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem,
- 3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b), chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych,
- 4) działalność gospodarcza - działalność, o której mowa w przepisach Prawa działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2,
- 5) powierzchnia użytkowa budynku lub jego części - powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe,
- 6) działalność rolnicza - produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb,
- 7) działalność leśna - działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania - z wyjątkiem skupu - drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.

dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane<sup>2</sup>, w brzmieniu obowiązującym od dnia

<sup>2</sup> Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć:
  - a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
  - b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
  - c) obiekt małej architektury,
- 2) budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,
- 2a) budynku mieszkalnym jednorodziennym - należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku,
- 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,
- 4) obiekcie małej architektury - należy przez to rozumieć niewielkie objekty, a w szczególności:
  - a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
  - b) posągi, wodotryski i inne objekty architektury ogrodowej,
  - c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki,
- 5) tymczasowym obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany nie połączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, objekty kontenerowe,
- 6) budowie - należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego,
- 7) robotach budowlanych - należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego,
- 8) remoncie - należy przez to rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a nie stanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym,
- 9) urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki,
- 10) terenie budowy - należy przez to rozumieć przestrzeń, w której prowadzone są roboty budowlane wraz z przestrzenią zajmowaną przez urządzenia zaplecza budowy,
- 11) prawie do dysponowania nieruchomością na cele budowlane - należy przez to rozumieć tytuł prawny wynikający z prawa własności, użytkownika wieczystego, zarządu, ograniczonego prawa rzeczowego albo stosunku zobowiązaniowego, przewidującego uprawnienia do wykonywania robót budowlanych,
- 12) pozwoleniu na budowę - należy przez to rozumieć decyzję administracyjną zezwalającą na rozpoczęcie i prowadzenie budowy lub wykonywanie robót budowlanych innych niż budowa obiektu budowlanego,
- 13) dokumentacji budowy - należy przez to rozumieć pozwolenie na budowę wraz z załączonym projektem budowlanym, dziennik budowy, protokoły odbiorów częściowych i końcowych, w miarę potrzeby, rysunki i opisy służące realizacji obiektu, operaty geodezyjne i książkę obmiarów, a w przypadku realizacji obiektów metodą montażu - także dziennik montażu,
- 14) dokumentacji powykonawczej - należy przez to rozumieć dokumentację budowy z naniesionymi zmianami dokonanymi w toku wykonywania robót oraz geodezyjnymi pomiarami powykonawczymi,
- 15) terenie zamkniętym - należy przez to rozumieć teren zamknięty, o którym mowa w przepisach prawa geodezyjnego i kartograficznego,
- 16) aprobacie technicznej - należy przez to rozumieć pozytywną ocenę techniczną wyrobu, stwierdzającą jego przydatność do stosowania w budownictwie,
- 17) właściwym organie - należy przez to rozumieć organy administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego, stosownie do ich właściwości, określonej w rozdziale 8,
- 18) wyrobie budowlanym - należy przez to rozumieć wyrób w rozumieniu przepisów o ocenie zgodności, wytworzony w celu wbudowania, wmontowania, zainstalowania lub zastosowania w sposób trwały w obiekcie budowlanym, wprowadzany do obrotu jako wyrób pojedynczy lub jako zestaw wyrobów do stosowania we wzajemnym połączeniu stanowiącym integralną całość użytkową,
- 19) organie samorządu zawodowego - należy przez to rozumieć organy określone w ustawie z dnia 15 grudnia 2000 r. o samorządach zawodowych architektów, inżynierów budownictwa oraz urbanistów (Dz.U. z 2001 r. Nr 5, poz. 42),
- 20) obszarze oddziaływania obiektu - należy przez to rozumieć teren wyznaczony w otoczeniu obiektu budowlanego na podstawie przepisów odrębnych, wprowadzających związane z tym obiektem ograniczenia w zagospodarowaniu tego terenu,
- 21) opiacie - należy przez to rozumieć kwotę należności wnoszoną przez zobowiązanego za określone ustawą obowiązkowe kontrole dokonywane przez właściwy organ.

26 września 2005 r. do 17 lipca 2010 r. [(Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.), dalej: Prawo budowlane].

Jako wzorce kontroli konstytucyjnej Spółka wskazała art. 22 oraz art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>3</sup>.

Tożsame skargi konstytucyjne w sprawie zbadania - w oparciu o te same wzorce kontroli - konstytucyjności tych samych, zestawionych związkowo, przepisów obu wymienionych wyżej ustaw - lecz w różnym ich brzmieniu, w zależności od stanu prawnego objętego każdą z tych skarg - zostały wniesione przez Spółkę do Trybunału Konstytucyjnego w dniu 29 października 2009 r.

Zgodnie z zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego, skargi te podlegają rozpatrzeniu pod wspólną sygnaturą akt SK 19/10.

Połączone skargi konstytucyjne zostały wniesione po wyczerpaniu przez Spółkę drogi administracyjnej i sądownoadministracyjnej, poprzedzonej, przeprowadzoną przez nią w 2005 roku, we własnym zakresie, weryfikacją prawidłowości dokonanych rozliczeń podatku od nieruchomości, należnego za lata 2002-2005.

---

<sup>3</sup> Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 22. Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

Art. 31. 1. Wolność człowieka podlega ochronie prawnej.

2. Każdy jest obowiązany szanować wolności i prawa innych. Nikogo nie wolno zmuszać do czynienia tego, czego prawo mu nie nakazuje.

3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Art. 64. 1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Art. 84. Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Art. 217. Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Skarżąca prowadzi bowiem działalność gospodarczą m.in. jako producent, ale także jako sprzedawca i dystrybutor energii elektrycznej, którą wytwarza z wykorzystaniem posiadanych środków technicznych, w tym maszyn i urządzeń w postaci instalacji odsiarczania spalin i elektrofiltrów.

W związku z prowadzoną aktywnością gospodarczą, we władaniu Spółki znajdują się zatem nieruchomości i obiekty budowlane, co generuje po jej stronie - na podstawie art. 3 u.p.o.l.<sup>4</sup> - obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości, któremu podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Niektóre z maszyn i urządzeń, wykorzystywanych w procesie produkcji energii elektrycznej, znajdują się - jak wynika to z relacji Spółki - na fundamentach, a zatem są trwale związane z gruntem, inne zaś – nie.

Analizując normy prawa podatkowego Spółka uznała, że instalacje odsiarczania i elektrofiltry nie powinny stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż jedynie części budowlane tych obiektów mogą być uznane za budowle i podlegać opodatkowaniu. Powzięła zatem wątpliwości co do objęcia tych urządzeń zakresem pojęcia: „budowla”, a tym

---

<sup>4</sup> Art. 3. 1. Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
  - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, *Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa* lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
  - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe - ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych *Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa* i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

3. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym.

4. Jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust. 5.

5. Jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

samym, czy, na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.<sup>5</sup>, podlegają przewidzianemu w tej normie opodatkowaniu.

W związku z tym, w złożonej w dniu 17 stycznia 2005 r. organowi podatkowemu (art. 1c u.p.o.l.<sup>6</sup>) – w tym przypadku Prezydentowi Miasta R – deklaracji podatkowej dotyczącej podatku od nieruchomości w 2005 r., Spółka nie naliczyła tego podatku od maszyn i urządzeń posadowionych na fundamentach, uznając, że takie maszyny i urządzenia nie są przedmiotem opodatkowania, albowiem nie stanowią budowli, w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego. Według niej, jedynie poszczególne części budowlane tych obiektów mogą być uznane za budowle i podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem Spółki, za budowle można uznać jedynie fundamenty, na których znajdują się takowe maszyny i urządzenia.

Organ podatkowy powziął wątpliwości co do prawidłowości sporządzenia przez Spółkę deklaracji podatkowej w podatku od nieruchomości za 2005 r., w związku z czym, postanowieniem z dnia sierpnia 2005 r. (znak: ), wszczął postępowanie podatkowe w celu określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego w 2005 r. Po przeprowadzeniu tego postępowania Prezydent

<sup>5</sup> Art. 2. 1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

2. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub łąsy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

3. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również:

- 1) pod warunkiem wzajemności - nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych,
- 2) grunty pod wodami płynącymi i kanałami żeglownymi, z wyjątkiem jezior oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
- 3) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich,
- 4) pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu.

<sup>6</sup> Art. 1c. Organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w niniejszej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).



Decyzja SKO z dnia      listopada 2007 r. została zaskarżona przez Spółkę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G      , który, wyrokiem z dnia      lipca 2008 r., w sprawie o sygn. akt      <sup>7</sup>, oddalił skargę, dzielając argumentację SKO zawartą w zaskarżonej decyzji i uznając, że z treści art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego wynika, iż „(...) instalację odsiarczania spalin i elektrofiltrów należy w całości zaliczyć do budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Od tego wyroku Spółka wniosła w dniu      października 2008 r. skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. NSA, w wyroku z dnia      lipca 2009 r., w sprawie o sygn. akt      <sup>8</sup>, oddalił skargę kasacyjną Spółki, uznając, że „budowlą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest (...) obiekt budowlany stanowiący całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, jak również urządzenia budowlane związane z danym obiektem, zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”. W ocenie NSA, „brak jest podstaw do kwestionowania stanowiska, iż instalacje odsiarczania spalin i elektrofiltry trzeba w całości zaliczyć do budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”. Tak więc opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszystkie elementy, w tym urządzenia i maszyny, a nie tylko części budowlane.

Spółka wykorzystwała zatem wszystkie, przysługujące jej, zwykłe środki prawne w omawianej wyżej sprawie, która miała swój początek w złożonej, w dniu      stycznia 2005 r., deklaracji podatkowej Spółki. Wyczerpana została

---

<sup>7</sup> wyrok WSA w G      z      lipca 2008 r., sygn.

<sup>8</sup> wyrok NSA z      lipca 2009 r., sygn.



więc w tej sprawie droga prawna, co jest wymagane do wniesienia skargi konstytucyjnej zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym<sup>9</sup>.

Sytuacji faktycznej związanej z deklaracją podatkową, będącą pierwszym wystąpieniem Spółki z odmienną, niż zastosowana przez organ podatkowy, interpretacją przepisów u.p.o.l., oraz następujących po nim zdarzeń prawnych, dotyczy skarga konstytucyjna Spółki złożona w dniu 29 października 2009 r. i opatrzona sygn. SK 24/10.

Z kolei, pierwsza - chronologicznie - spośród skarg konstytucyjnych złożonych przez Spółkę, dotyczy wystąpienia tej Spółki - w rezultacie wspomnianej weryfikacji zobowiązań podatkowych - z wnioskiem do Prezydenta Miasta R o zmianę zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, m.in. w części dotyczącej budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, i stwierdzenie nadpłaty z tytułu tego podatku za rok 2004 w kwocie zł. W sprawie tej Prezydent Miasta R decyzją z dnia czerwca 2007 r. [znak: ], zakwestionował stanowisko Spółki w odniesieniu m.in. do opodatkowania gruntów pod, należącym do niej, zbiornikiem wodnym (które, zdaniem Skarżącej, powinny być opodatkowane wg innej stawki podatku) oraz nie uznał korekty dotyczącej obniżenia części wartości budowli elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin, określając wysokość nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2004 r. w kwocie zł. Rozstrzygnięcie to Spółka zaskarżyła do SKO w K, które, decyzją z dnia listopada 2007 roku ( ), utrzymało ją w mocy. Skargę Spółki na ową decyzję SKO, wyrokiem z dnia lipca 2008 r., w sprawie o sygn. akt

---

<sup>9</sup> Art. 46. 1. Skarga konstytucyjna, zwana dalej "skargą", może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia.

2. Skargę Trybunał rozpoznaje na zasadach i w trybie przewidzianym dla rozpoznawania wniosków o stwierdzenie zgodności ustaw z Konstytucją oraz innych aktów normatywnych z Konstytucją lub ustawami.





rozliczeniami z tytułu podatku od nieruchomości posiadaczy i użytkowników instalacji i urządzeń technicznych, stanowiących urządzenia budowlane – oraz uznawanie ich za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pozwala na konkluzję, iż jest ono w tych kwestiach jednolite<sup>15</sup>, a przede wszystkim odrzuca interpretację art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wraz z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego taką, jaką zaprezentowała skarżąca Spółka w skargach konstytucyjnych. Podobne poglądy wyrażane są także w wypowiedziach przedstawicieli doktryny prawa podatkowego<sup>16</sup>.

Zauważalnym jest, iż Spółka w żadnej ze skarg nie wskazała, choćby jednego, orzeczenia sądu administracyjnego, które zawierałoby odmienną interpretację tych przepisów.

Warto więc przy tym dodać, iż sądy administracyjne podkreślają, że zgodnie z definicją, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., budowlą jest obiekt budowlany, w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu tejże ustawy związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Stosownie zaś do art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, ilekroć w tej ustawie mowa jest o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć m.in. budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi oraz budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zawiera z kolei enumeratywne, lecz przykładowe, wyliczenie obiektów budowlanych kwalifikowanych jako budowle, obejmującą także

---

<sup>15</sup> tak m.in. w wyrokach: WSA w Gliwicach z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. I SA/GI 323/10, Baza LEX nr 611460, WSA w Poznaniu z dnia 14 października 2010 r., sygn. III SA/Po 675/10, Baza LEX nr 653650, WSA w Białymstoku z dnia 8 lutego 2011 r., sygn. II SA/Bk 732/10, Baza LEX nr 736475, a także WSA w Warszawie z dnia 31 sierpnia 2010 r., sygn. II OSK 1287/09, Baza LEX nr 737699 i wyrok NSA z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. II OSK 1233/09, Baza LEX nr 621276

<sup>16</sup> Pahl Bogumił, *Glosa do wyroku NSA z dnia 27 maja 2010 r., II FSK 2049/09*, Baza LEX/el. 2010

instalacje przemysłowe i urządzenia techniczne. Katalog obiektów zawarty w tym przepisie niewątpliwie należy uznać za otwarty.

W kontekście wskazanego w *petitum* wszystkich skarg Spółki przedmiotu kontroli konstytucyjnej, należy przypomnieć, iż, zgodnie z art. 79 Konstytucji RP<sup>17</sup>, skarga konstytucyjna może dotyczyć wyłącznie aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach, prawach lub obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji.

Spółka uczyniła przedmiotem kontroli m.in. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., tymczasem z uzasadnień skarg konstytucyjnych, a także uzasadnień orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, zapadłych w dniu lipca 2009 r., w sprawach ze skarg kasacyjnych Spółki, wynika, że podstawy owych ostatecznych orzeczeń ten przepis nie stanowił. Przepisem materialnym, kreującym obowiązek podatkowy, a zatem będącym wprost podstawą prawną poboru podatku, nie jest definicja zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., lecz art. 2 ust. 1 tej ustawy. Również zakwestionowany, jako związkowy, kolejny przepis definicyjny – art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego takiej podstawy nie stanowi. Jedynie bowiem przepis art. 2 ust. 1 ustawy podatkowej wraz z całą regulacją, objętą tym artykułem, określa przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wskazuje na to użyte w nim sformułowanie: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają (...)”<sup>18</sup>.

Na marginesie trzeba również zauważyć, że pierwotny tekst u.p.o.l. nie zawierał art. 1a, zaś w art. 1 nie definiował przedmiotu opodatkowania

---

<sup>17</sup> Art. 79. 1. Każdy, 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.  
2. Przepis ust. 1 nie dotyczy praw określonych w art. 56.

<sup>18</sup> por. H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, Głosa z 1999 r. nr 6, s. 2

podatkiem od nieruchomości<sup>19</sup> i, również w kolejnych przepisach, nie zakreślał owego przedmiotu tak szczegółowo, jak obecny art. 2 tej ustawy. Drugi z tych przepisów, w pierwotnym brzmieniu<sup>20</sup>, określał zakres podmiotowy z pewnymi elementami zakresu przedmiotowego obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, wskazując podmioty, na których ciąży ten obowiązek w związku z łączącym je stosunkiem prawnym z przedmiotem opodatkowania.

Dopiero nowelizacja, dokonana 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: nowelizacja z 2002 r.], wprowadziła zarówno art. 1a, który zawiera tzw. słowniczek, obejmujący definicje ustawowe (znalazło się w nim objaśnienie takich terminów jak „budynek” i „budowla”, którymi posługuje się ustawa w dalszej części), jak i nowe brzmienie całego Rozdziału 2, zawierającego m.in. przepis art. 2, określający - w tym brzmieniu - przedmiotowy zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Nowelizacja z 2002 r. poszerzyła pojęcie budowli, zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, nakazując poszukiwanie definicji tego pojęcia w przepisach Prawa budowlanego i zwracając uwagę, że przedmiotem opodatkowania są budowle, pod pojęciem których należy rozumieć obiekty budowlane i urządzenia budowlane z obiektami tymi związane, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Budowlą w rozumieniu przepisów u.p.o.l., po nowelizacji z 2002 r., jest zatem nie tylko sam

---

<sup>19</sup> Art. 1. Ustawa określa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów oraz opłatach lokalnych: targowej, miejscowej i administracyjnej.

<sup>20</sup> Art. 2. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, które:

- 1) są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych nie złączonych trwale z gruntem,
- 2) są posiadaczami zależnymi lub zarządzają nieruchomościami albo obiektami budowlanymi nie złączonymi trwale z gruntem, stanowiącymi własność Skarbu Państwa lub gminy, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem albo z zarządu ustanowionego przez właściciela,
- 3) posiadają bez tytułu prawnego nieruchomości lub obiekty budowlane nie złączone trwale z gruntem, stanowiące własność Skarbu Państwa lub gminy,
- 4) są użytkownikami wieczystymi nieruchomości.

obiekt, lecz również wszelkiego rodzaju urządzenia towarzyszące, które umożliwiają jego funkcjonalne użytkowanie.

Kwestionowany przez Spółkę przepis u.p.o.l., w okresie dotyczącym rozliczeń z tytułu podatku od nieruchomości, tj. w latach 2003 – 2005, nie ulegał już dalszej nowelizacji. Bez znaczenia w niniejszej sprawie, a zwłaszcza znaczenia w aspekcie kontroli konstytucyjnej tego przepisu, jest więc powołanie w kolejnych skargach różnych tekstów jednolitych u.p.o.l.

Zmianom nie podlegał także art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, natomiast nowelizacje objęły pkt 3 w tym przepisie. W pierwotnym brzmieniu<sup>21</sup>, pomimo kilku nowelizacji Prawa budowlanego, przepis ten obowiązywał do 31 maja 2004 r. Dopiero nowelizacja, dokonana ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane (Dz. U. Nr 93, poz. 888), dokonała jego modyfikacji i w nadanym tą nowelizacją nowym brzmieniu<sup>22</sup> (zmiany dotyczyły wyłącznie wprowadzenia do katalogu obiektów budowlanych obiektu: „przepusty techniczne”, usunięto zaś termin: „estakady”) obowiązywał do dnia 26 września 2005 r., kiedy to weszła w życie ustawa z

---

<sup>21</sup> 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;

<sup>22</sup> Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury;

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

2a) budynku mieszkalnym jednorodzinnym - należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30 % powierzchni całkowitej budynku;

3) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, tunele, *przepusty 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;

dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364), która, w art. 1 pkt 1, nadała nowe brzmienie pkt 3 w art. 3 Prawa budowlanego<sup>23</sup>.

Od 17 lipca 2010 r. – na podstawie art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. Nr 106, poz. 675), którą dokonano szeregu zmian w 13 aktach normatywnych, w tym w Prawie budowlanym – art. 3 pkt 3 otrzymał brzmienie, obowiązujące aktualnie<sup>24</sup>. Nowelizacją tą, w zakresie, o którym mowa w niniejszej sprawie, zmieniono definicję budowli, zawartą w tym przepisie, przez dodanie w otwartym katalogu obiektów uznawanych za budowle pojęcia obiektu liniowego (jest nim, w myśl art. 3 pkt 3a Prawa budowlanego<sup>25</sup>, obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, a więc zajmowanie

<sup>23</sup> Art. 1. W ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2003 r. Nr 207, poz. 2016, z późn. zm.<sup>2)</sup>) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3:

a) pkt 3 otrzymuje brzmienie:

"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;"

<sup>24</sup> Art. 65. W ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118, z późn. zm., wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3:

a) pkt 3 otrzymuje brzmienie:

"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 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;"

<sup>25</sup> Art. 65. W ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3:

b) po pkt 3 dodaje się pkt 3a w brzmieniu:

3a) obiekcie liniowym - należy przez to rozumieć obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i. umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego;



pewnego liniowego odcinka w przestrzeni). Ustawodawca, formułując definicję pojęcia budowli, która przez Skarżącą została uznana za niespełniającą wymogów precyzji legislacyjnej, uczynił to w sposób wystarczająco precyzyjny dla określenia obowiązku podatkowego.

Reasumując ten wątek rozważań, należy tedy nabrać przekonania, iż kwestionowane przepisy definicyjne nie mogą być samodzielnym przedmiotem kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie, jako że nie istnieje bezpośredni związek ich treści normatywnej z naruszeniem praw i wolności Skarżącej.

Ewentualnej kontroli mogłaby natomiast podlegać konstytucyjność art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Takiej konstrukcji prawnej Skarżąca jednak w swych skargach nie zakwestionowała. Uznała natomiast, iż orzeczenia NSA zapadłe w dniu lipca 2009 r. stanowią te rozstrzygnięcia, „które doprowadziły do naruszenia konstytucyjnej wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP) oraz konstytucyjnie chronionego prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP)” Skarżącej. Skarżąca sądzi także, iż – na skutek uznania przez NSA za prawidłowe zastosowania przez organy podatkowe przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego i utrzymania w mocy wyroków WSA w sprawach zainicjowanych jej skargami, w sytuacji, gdy przepisy te nie spełniają standardów konstytucyjnych – doszło do „ograniczeń praw i wolności zagwarantowanych w ustawie zasadniczej, takich jak: zasada określoności prawa, zasada powszechności opodatkowania, zasada wyłączności ustawy w regulowaniu istotnych elementów stosunku daninowego”.

Analiza treści skarg konstytucyjnych Spółki uprawnia do wniosku, iż podstawowy problem, jaki jawi się w niniejszej sprawie, stanowi ocena dopuszczalności skarg konstytucyjnych, złożonych przez skarżącą Spółkę, z

punktu widzenia legitymacji tego podmiotu do wniesienia skargi konstytucyjnej.

We wszystkich sprawach będących tłem tych skarg niewątpliwie został wyczerpany tok instancji w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym, a zatem Skarżąca ostateczne rozstrzygnięcia, w rozumieniu, powołanego wyżej, art. 79 ust. 1 Konstytucji, uzyskała.

Należy jednak zwrócić uwagę na kwestię w tej sprawie nadrzędną, iż, w myśl powołanego przepisu ustawy zasadniczej, skargę konstytucyjną może złożyć każdy, czyje konstytucyjne prawa zostały naruszone.

Legitymowanym do wniesienia skargi jest bowiem wyłącznie podmiot będący adresatem praw podmiotowych znajdujących swoją podstawę w unormowaniach konstytucyjnych, dla których skarga stanowi jeden z podstawowych środków ochrony. Innymi słowy, korzystać ze skargi może wyłącznie ten, czyje prawo konstytucyjne naruszono. Aby zaś do takiego naruszenia mogło dojść, skarżący musi być adresatem tego rodzaju prawa.

Podkreślić przy tym należy, że skarga konstytucyjna nie może stanowić instytucji o charakterze *actio popularis*, która mogłaby być wykorzystywana w interesie publicznym i niezależnie od okoliczności uprzedniego naruszenia prawa podmiotu, który ze skargą występuje. Problem tzw. zdolności skargowej winien być wnikliwie weryfikowany w związku z określoną przez ustrojodawcę podstawą skargi konstytucyjnej. Stanowią ją prawa, wolności lub obowiązki skarżącego określone w Konstytucji.

Podmiotami uprawnionymi do składania skarg konstytucyjnych są przede wszystkim osoby fizyczne. Osoby prawne mogą występować ze skargami konstytucyjnymi, o ile zarzucają naruszenie praw lub wolności, z których istoty wynika, że są również do nich adresowane.

Stanowisko to znalazło potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego<sup>26</sup>, w którym, podobnie jak i w doktrynie, podkreślano, że korzystanie przez osobę prawną z tego rodzaju środka warunkowane jest uznaniem, iż zachodzi *"odpowiedniość między charakterem podmiotu (wnoszącego skargę) i charakterem prawa, na które ten podmiot się powołuje"* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 1999 r., w sprawie o sygn. SK 12/98)<sup>27</sup>.

Zakres podmiotowy każdej skargi konstytucyjnej jest więc wyznaczony przez zakres podmiotowy poszczególnych praw i wolności wyrażonych w Konstytucji oraz ich funkcję ochronną. Z funkcji tej wynika, że wolności i prawa chronią jednostkę przed ingerencją władzy publicznej, co oznacza, iż skarga konstytucyjna nie może przysługiwać organom władzy publicznej. Trybunał Konstytucyjny sformułował w swoim orzecznictwie wyraźne stanowisko także w kwestii dopuszczalności uznawania państwowych osób prawnych za adresatów praw i wolności statuowanych w Konstytucji.

Skarżąca Spółka, która jest przede wszystkim - jak już wspomniano - wytwórcą i sprzedawcą energii elektrycznej, została zawiązana jako jednoosobowa spółka Skarbu Państwa (dalej: j.s.s.p.) w dniu września 1996 r., kiedy to zostało dokonane aktem notarialnym przekształcenie P z siedzibą w W w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, następnie zarejestrowaną w Sądzie Rejonowym w K Wydział VIII Gospodarczy, pod nr

Przedmiot działalności obejmuje poza produkcją, sprzedażą i dystrybucją energii elektrycznej, nadto 60 różnych form aktywności gospodarczej, co wynika z załączonej, do każdej ze skarg, kopii odpisu

<sup>26</sup> zob. postanowienie TK z dnia 6 kwietnia 1998 r., sygn. Ts 9/98, OTK ZU nr I/1999, poz. 27

<sup>27</sup> zob. wyrok TK z dnia 8 czerwca 1999 r., sygn. SK 12/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 96 i cytowana tam literatura

aktualnego rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (Dział 4, Rubryka 1).

W całym okresie objętym skargami Spółki (lata 2002-2008), Spółka działała w obrocie prawnym jako j.s.s.p., opierając swoją działalność gospodarczą całkowicie na majątku publicznym. Była zatem, zarówno w datach wydania decyzji podatkowych, jak i wniesienia skarg konstytucyjnych, państwową osobą prawną, a organizacyjno-prawna forma prowadzenia działalności gospodarczej (spółka kapitałowa) nie pozbawiała jej tego statusu. Skarżąca spełnia więc materialne kryterium uznania jej za publiczny podmiot gospodarczy.

W niniejszej sprawie skarżącym jest więc podmiot o charakterze mieszanym: jako spółka kapitałowa - podmiot prawa prywatnego, a ze względu na kryterium majątkowe - podmiot gospodarujący majątkiem publicznym, a więc publiczny podmiot gospodarczy.

Działanie Skarżącej w formie jednoosobowej spółki Skarbu Państwa nie pozostaje zatem bez znaczenia dla dalszych rozważań dotyczących wpływu organów władzy publicznej na działalność tego podmiotu.

Podstawowym problemem wymagającym rozstrzygnięcia jest bowiem zakwalifikowanie tego rodzaju podmiotu z punktu widzenia jego legitymacji do występowania ze skargą konstytucyjną.

Jak podkreślił Trybunał, już w orzeczeniu z dnia 4 kwietnia 1995 r., sygn. K 10/94, *„jednoosobowe spółki Skarbu Państwa służą interesom ekonomicznym państwa, które na płaszczyźnie prawnej personifikuje Skarb Państwa. Podmiot ten działający przez organy państwowe wykonuje uprawnienia, w istocie swej właścicielskie w znaczeniu ekonomicznym, w stosunku do tych podmiotów”*<sup>28</sup>.

J.s.s.p. jest osobą prawną, co pozwalałoby bez zastrzeżeń przyjąć, że wykazuje ona wszystkie cechy tej kategorii podmiotów prawa, analogicznie do

---

<sup>28</sup> orzeczenie TK z dnia 4 kwietnia 1995 r., sygn. K 10/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 9

innych rodzajów spółek - w tym spółek prawa handlowego. Niewątpliwie uzyskanie statusu spółki kapitałowej nie pozbawia tego rodzaju spółki cech państwowej osoby prawnej, do której znajdują zastosowanie - obok norm prawa prywatnego - także normy prawa publicznego.

W doktrynie prawa podkreśla się, że utworzenie j.s.s.p. oznacza wyraźną zmianę formy organizacyjno-prawnej wykonywania działalności gospodarczej przez państwową osobę prawną. Takiego publicznoprawnego statusu nie pozbawia j.s.s.p. poddanie jej działalności reżimowi prawa prywatnego, adekwatnego dla spółek kapitałowych.<sup>29</sup>

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 maja 2001 r., w sprawie o sygn. akt K 19/00, stwierdzono, że *"zasada wolności działalności gospodarczej - patrząc pod kątem podmiotowym - nie obejmuje w jednakowym stopniu wszystkich podmiotów faktycznie zajmujących się jej prowadzeniem. Z użycia w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu "wolność działalności gospodarczej" wynika, że chodzi o działalność jednostek (osób fizycznych) oraz instytucji "niepaństwowych" (czy też - szerzej rzecz ujmując - niepublicznych), które mają prawo samodzielnego decydowania o udziale w życiu gospodarczym, zakresie i formach tego udziału, w tym możliwie swobodnego podejmowania różnych działań faktycznych i prawnych, mieszczących się w ramach prowadzenia działalności gospodarczej. Chodzi tu więc o osoby fizyczne i inne podmioty, które korzystają z praw i wolności przysługujących człowiekowi i obywatelowi. Formuły wolnościowej nie można używać w odniesieniu do państwa i innych instytucji publicznych, których bezpośredni udział lub pośredni wpływ na gospodarkę nie jest wykluczony, ale których działalność podlegać musi innemu reżimowi pod względem konstytucyjnym niż działalność podmiotów prywatnych. (...) Tak więc pod względem podmiotowym państwowe jednostki*

---

<sup>29</sup> zob. M. Wierzbowski, M. Wyrzykowski (red. nauk.), *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*, Warszawa 2005, s. 163.

*organizacyjne w szerokim tego słowa znaczeniu nie są adresatem konstytucyjnej gwarancji wolności działalności gospodarczej*"<sup>30</sup>.

Trybunał Konstytucyjny zauważył, że w sytuacji, gdy państwo decyduje się na uczestnictwo w życiu gospodarczym, ma swobodę kształtowania instytucji prawnych, w jakich to następuje, co oznacza, że może wybrać funkcjonujące w systemie prawnym instytucje właściwe dla prawa prywatnego (np. spółki) czy też stworzyć nowe formy organizacyjne, wyposażając je w odrębną od państwa osobowość prawną (np. przedsiębiorstwa państwowe) albo zezwolić na prowadzenie takiej działalności bezpośrednio przez jednostki budżetowe, niewyposażone w odrębną osobowość prawną.

Status takich "publicznych podmiotów gospodarczych", z istoty rzeczy, różni się od podmiotów prywatnych. Państwo ma bowiem możliwość ich tworzenia i likwidacji, określania zakresu i form ich działalności, określania i modyfikowania ich struktury organizacyjnej. Oznacza to jednak, że status ten nie jest wyznaczony przez przepisy dotyczące praw i wolności człowieka i obywatela.

Argumentacja Trybunału Konstytucyjnego, przedstawiona w powołanym wyżej wyroku, a także w późniejszych orzeczeniach - jak chociażby w postanowieniach: z dnia 10 maja 2005 r., w sprawie o sygn. Ts 204/04<sup>31</sup> (odmawiającym nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej złożonej przez j.s.s.p. – K SA); z dnia 20 grudnia 2007 r., w sprawie o sygn. SK 67/05<sup>32</sup> oraz z dnia 8 kwietnia 2008 r., w sprawie o sygn. SK 80/06<sup>33</sup> (o umorzeniu postępowania ze skargi j.s.s.p. – także K SA – ze względu na niedopuszczalność skargi konstytucyjnej) - w pełni uzasadnia

<sup>30</sup> wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r., sygn. K 19/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 82

<sup>31</sup> postanowienie TK z dnia 10 maja 2005 r., sygn. Ts 204/04, OTK ZU nr 6/B/2005, poz. 238, Baza LEX 182600

<sup>32</sup> postanowienie TK z dnia 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 67/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168, Baza LEX 355933

<sup>33</sup> postanowienie TK z dnia 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51, Baza LEX 419301

tezę o braku legitymacji skarżącej Spółki do występowania ze skargą konstytucyjną.

W postanowieniach tych Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na brak legitymacji j.s.s.p. do występowania ze skargami konstytucyjnymi. Podkreślił, że w przypadku osób prawnych zakres skargi konstytucyjnej jest przedmiotowo ograniczony i uzależniony od charakteru prawa przywoływanego w skardze.

Przede wszystkim należy jednak podnieść, iż stosunkowo niedawno - albowiem postanowieniem z dnia 6 kwietnia 2011 r., wydanym w pełnym składzie, w sprawie o sygn. akt SK 21/07 - Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną wniesioną przez P

SA z siedzibą w W (aktualnie: P

SA) uznając, że spółka ta – jako publiczny podmiot gospodarczy – nie posiada zdolności skargowej<sup>34</sup>.

W pierwszym z wymienionych wyżej postanowień (sygn. Ts 204/04) Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że *"zdeterminowanie zasad gospodarowania mieniem Skarbu Państwa przez państwową osobę prawną, jaką jest skarżąca (rozpoznawana sprawa dotyczyła również j.s.s.p. – przyp. wł.), nie może być oceniane w kategoriach związanych z ochroną konstytucyjnego prawa własności"*. Ochrona ta – jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w tym postanowieniu – *"rozciga się bowiem na relacje «pionowe», zachodzące między organami władzy publicznej a podmiotami tego prawa, zaliczanymi do «sfery prywatnej», a więc osobami fizycznymi oraz osobami prawnymi, nie mającymi jednakże zarazem statusu państwowych osób prawnych."*<sup>35</sup>.

W sytuacji Skarżącej mamy zaś również do czynienia z kwestionowaniem działań podejmowanych przez ustawodawcę wobec jednostek zaliczanych do "sfery publicznej", taki bowiem status zachowują nadal j.s.s.p.

<sup>34</sup> postanowienie TK z dnia 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28

<sup>35</sup> zob. przyp. 31

Argumenty zaprezentowane w cytowanym postanowieniu należy niewątpliwie odnieść do zarzutów Spółki o naruszeniu - w wyniku nieprecyzyjności ustawowej regulacji zawierającej definicję „budowli” - przysługującego jej, i chronionego konstytucyjnie - prawa własności. Sformułowaniu zaś zarzutów naruszenia przez zakwestionowane przepisy konstytucyjnej wolności działalności gospodarczej nie towarzyszy - w skargach Spółki, będącej państwową osobą prawną - wykazanie, że jest ona adresatem tego rodzaju wolności. Dotyczy to także pozostałych - wyliczonych przez Skarżącą - elementów kształtujących podstawę skargi konstytucyjnej.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyżej postanowieniu w sprawie o sygn. SK 21/07, dużą grupę uprawnień Skarbu Państwa wobec j.s.s.p. „stanowią prawa wynikające z posiadania przez Skarb Państwa akcji w spółce, jak np. prawo do rozporządzania akcją, prawo do udziału w zysku rocznym oraz prawo do dywidendy, prawo do wytaczania powództwa o naprawienie szkody wyrządzonej spółce (ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz. U. Nr 94, poz. 1037, ze zm.), a także prawa wynikające z własności nieruchomości gruntowych będących w użytkowaniu wieczystym jednoosobowych spółek Skarbu Państwa.”<sup>36</sup>.

Skarb Państwa władny jest, w zasadzie w nieograniczony sposób, dysponować mieniem j.s.s.p, zarówno przez wywieranie bezpośredniego wpływu na działalność spółki, jak i przez podejmowanie uchwał na walnym zgromadzeniu. Państwo posiada uprawnienia do oddziaływania na sposób i przebieg gospodarowania majątkiem spółki, wpływa na wynagrodzenia kadry kierowniczej, a także zapewnia sobie wpływy z dochodów kapitałowych.

Trybunał Konstytucyjny przedstawił w cytowanym postanowieniu szereg dodatkowych argumentów przemawiających za brakiem legitymacji do złożenia skargi konstytucyjnej przez podmiot, który będąc j.s.s.p. prowadzi – tak jak skarżąca Spółka – działalność gospodarczą w obszarze energetyki, jako producent

---

<sup>36</sup> zob. przyp. 34



i dystrybutor energii elektrycznej, a zatem działalność o charakterze strategicznym dla kraju. Główny produkt - wytwarzany zarówno przez skarżącą Spółkę w niniejszej sprawie, jak i przez inną spółkę z sektora energetycznego, występującą w charakterze skarżącej w rozpatrywanej przez Trybunał Konstytucyjny sprawie o sygn. SK 21/07 - tj. energia elektryczna, stanowi bowiem czynnik niezbędny dla zaspokajania podstawowych potrzeb ludności oraz konieczny dla funkcjonowania całej gospodarki. Uprawnienia władzy państwowej wobec takiego podmiotu wynikają więc również ze szczególnej pozycji, jaką zajmuje Skarżąca z uwagi na jej znaczenie strategiczne dla państwa i jego bezpieczeństwa. Trybunał Konstytucyjny powołał się na podkreślany w doktrynie pogląd<sup>37</sup>, iż zapewnienie bezpieczeństwa energetycznego jest obecnie równie ważne jak zapewnienie bezpieczeństwa militarnego.

Mając na uwadze kumulację przesłanek, przesądzających o charakterze skarżącej spółki, wnoszącej skargę konstytucyjną w sprawie SK 21/07, Trybunał Konstytucyjny uznał, że w okresie objętym skargami konstytucyjnymi spółka ta posiadała status publicznego podmiotu gospodarczego, a tym samym nie miała legitymacji do złożenia skargi konstytucyjnej. W związku z powyższym wystąpiła przesłanka niedopuszczalności wydania orzeczenia, skutkująca koniecznością umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Publicznoprawny status skarżącej Spółki w niniejszej sprawie pozwala zatem również przyjąć, iż nie zachodzą przesłanki wskazujące na to, by mogła ona skutecznie powoływać się na swoją legitymację do wniesienia skargi konstytucyjnej, wiążąc ją z zarzutem naruszenia wolności i praw objętych art. 22 i art. 64 Konstytucji, a także niedookreślonością prawa, naruszającego art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

---

<sup>37</sup> zob. szerzej: M. Nowacki, *Prawne aspekty bezpieczeństwa energetycznego w UE*, Warszawa 2010, s. 17-23

Brak po jej stronie legitymacji skargowej wynika już chociażby ze wskazanego w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego kryterium majątkowego.

W konkluzji stwierdzić więc należy, iż skarżąca Spółka, jako podmiot występujący do Trybunału Konstytucyjnego ze skargami konstytucyjnymi, w niniejszym postępowaniu nie wykazuje legitymacji skargowej, niezbędnej w świetle art. 79 ust. 1 Konstytucji, do korzystania z tego rodzaju środka ochrony praw i wolności.

Dlatego też, w odniesieniu do skarg Spółki, w zakresie, w jakim zakwestionowane w tych skargach przepisy miałyby uchybiać wskazanym przez nią wzorcom konstytucyjnym, ziszcza się przesłanka niedopuszczalności orzekania, skutkująca koniecznością umorzenia postępowania.

Niezależnie od wskazanych wyżej formalnoprawnych przyczyn braku legitymacji skargowej Spółki, należy zauważyć, że również merytoryczna ocena zarzutów Skarżącej, w kontekście powołanych w jej skargach wzorców kontroli, uprawnia do wniosku o niedopuszczalności wydania orzeczenia w tej sprawie.

Podstawową płaszczyzną kontroli zaskarżonych regulacji Skarżąca uczyniła zasady prawidłowej legislacji, a w szczególności nakaz określoności przepisów prawa. Kluczowym zarzutem ze strony skarżącej Spółki (podnoszonym także w postępowaniu sądowoadministracyjnym) jest brak precyzji obu regulacji w określeniu przedmiotu opodatkowania. Spółka podnosi problem o charakterze abstrakcyjnym, który wiąże się z identyfikacją przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku urządzeń lub maszyn posiadających fundamenty bądź inne konstrukcje nośne. W konsekwencji tego braku, zaskarżona regulacja nie spełnia - w ocenie Skarżącej - wymogu określenia przedmiotu opodatkowania w drodze ustawy, wynikającego z art. 217 i art. 84 Konstytucji, naruszając konstytucyjne

standardy prawidłowej legislacji, wywiedzione z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), obejmujące m.in. wymóg określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób jasny, precyzyjny i poprawny.

Zaprezentowany przez Spółkę zarzut konstytucyjnej wadliwości art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., z powodu jego niedopuszczalnej niejasności i niejednoznaczności, wynikać ma m.in. z zawartego w nim odesłania: „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”. Skarżąca uznaje wprowadzenie odesłania do norm prawnych spoza gałęzi prawa podatkowego celem określenia przedmiotu opodatkowania za „zabieg wysoce niebezpieczny”. Odesłanie do innej gałęzi prawa (w tym przypadku - do Prawa budowlanego), „rządzącej się własnymi zasadami i realizującej własne (specyficzne) cele”, Spółka uważa za źródło istotnych wątpliwości co do zgodności przepisów z Konstytucją RP. Zdaniem Skarżącej, „specyfika prawa podatkowego, jako prawa o charakterze sankcyjnym i przez to bliskiego prawu karnemu, rodzi określone wymogi regulacyjne - poziom dookreśloności normy prawnopodatkowej musi odpowiadać najwyższym standardom tak, aby w sposób jasny i precyzyjny można było odtworzyć treść wszystkich elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego (podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania)”.

To z powodu niedookreślenia w kwestionowanych przepisach przedmiotu opodatkowania doszło - zdaniem Spółki - do nieprawidłowego ustalenia zobowiązania podatkowego, a przez to - do poważnego naruszenia zasad swobody działalności gospodarczej („z tego powodu, że odbiera podmiotom prowadzącym ten rodzaj działalności pełną swobodę w podejmowaniu istotnych decyzji dla procesu gospodarowania”) i ograniczenia prawa własności (w aspekcie ograniczenia „uprawnienia właściciela, które sprowadza się do możliwości zatrzymania dóbr świata zewnętrznego dla siebie”). Pozostając w kolizji z regułami poprawnej legislacji i określoności

prawa, przepisy te prowadzą – jak twierdzi Skarżąca – do niedopuszczalnej, naruszającej zasadę proporcjonalności, ingerencji w owe prawa (art. 31 ust. 3 Konstytucji).

Przechodząc do oceny zarzutów Spółki należy podkreślić, iż – niezależnie od wielu wskazanych przez nią wzorców kontroli konstytucyjnej – argumentacja Skarżącej koncentruje się wyłącznie na niejasności zakwestionowanych przepisów, a więc na naruszeniu zasad poprawnej legislacji. Jako że istotą sformułowanego przez Spółkę zarzutu niekonstytucyjności kwestionowanych przez nią przepisów jest rzekome naruszenie wymogu określoności przepisów prawa, kluczowym problemem pozostaje więc rozstrzygnięcie, czy zakwestionowana regulacja jest dostatecznie precyzyjna i czy nie narusza w inny sposób wskazanych zasad.

W tym kontekście należy zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, iż: „[z]asady: przyzwoitej legislacji, określoności przepisów oraz ochrony zaufania do państwa i prawa (...) są niewątpliwie elementami «państwa prawnego», jednak nie stanowią konstytucyjnej wolności lub prawa (podmiotowego), które mogłyby korzystać z ochrony realizowanej w trybie skargi konstytucyjnej”<sup>38</sup>.

Tak więc - po pierwsze - należy zauważyć, że prawo podatkowe jest dziedziną prawa bardzo skomplikowaną. Występuje w niej wiele specyficznych pojęć, dlatego też ustawodawca odsyła do innych aktów prawnych w celu ustalenia znaczenia poszczególnych terminów, co wynika z założenia, że prawo jest pewną zorganizowaną całością, spajaną zarówno wartościami, jak i racjami

<sup>38</sup> postanowienie TK z dnia 7 lipca 2004 r., sygn. SK 69/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 75, Baza LEX nr 121588 oraz postanowienia TK: z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06 OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166, Baza LEX nr 478839; z dnia 31 marca 2009 r. sygn. akt Ts 189/06, OTK ZU nr 4/B/2009, poz. 224, Baza LEX nr 555181 oraz postanowienie TK (wydane w pełnym składzie) z dnia 23 stycznia 2002 r., sygn. akt Ts 105/00, OTK ZU Nr 1/B/2002, poz. 60, Baza LEX nr 52862

logicznymi. Znaczenia konkretnego przepisu nie można oceniać w oderwaniu od innych uregulowań. Tak jest w przypadku „podatkowej” definicji budowli, w której zostało zawarte odesłanie do przepisów prawa budowlanego, a dokładniej – pojęcia obiektu budowlanego i urządzenia budowlanego. Takie odesłanie jest w pełni zgodne z zasadą określoności prawa.

Wobec podniesionego przez Skarżącą zarzutu nieprawidłowego odesłania, koniecznym staje się przypomnieć, iż Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 27 listopada 2006 r., w sprawie o sygn. K 47/04<sup>39</sup>, uznał za zgodny z Konstytucją przepis art. 1 nieobowiązującej już ustawy z dnia 9 lipca 2003 r. o gwarancji zapłaty za roboty budowlane [(Dz. U. Nr 180, poz. 1758), dalej: ustawa gwarancyjna], w którym to przepisie jest zawarte odesłanie o takiej samej treści („w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”)<sup>40</sup>. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny, odwołując się do stanowiska doktryny oraz wcześniejszych orzeczeń, wyraził pogląd, że *„stosowanie odesłań jest normalną techniką prawodawczą, podyktowaną takimi względami jak zwięzłość tekstu, zapewnienie niesprzeczności (z zachowaniem możliwości regulacji wyjątkowej) i różnorodność szczebla aktów prawnych regulujących to samo zagadnienie”* (por. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 320, por. też S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do Zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 35.)”. Trybunał uznał art. 1 ustawy gwarancyjnej za klasyczny przykład ustanowienia odesłania w celu uniknięcia dwukrotnego powtarzania tych samych unormowań i stwierdził, że *„[d]opuszczalność posłużenia się taką techniką wynika jasno z § 4 ust. 3 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" (Dz. U. Nr 100, poz. 908; dalej: z.t.p.)”*.

<sup>39</sup> wyrok TK z dnia 27.11.2006 r., sygn. K 47/04, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 153

<sup>40</sup> Art. 1. Ustawę stosuje się do umów, których przedmiotem jest wykonywanie robót budowlanych w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. [ustawa została uchylona z dniem 16.04.2010 r. ustawą z dnia 8 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 40, poz. 222)]

Po drugie - Skarżąca nie uprawdopodobniła naruszenia swych konstytucyjnych praw. W trybie skargi konstytucyjnej nie podlegają zaś rozpoznaniu zarzuty o charakterze abstrakcyjnym. Stąd też wzorca kontroli nie mogą w tej sytuacji stanowić art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, określające zasady nakładania danin publicznych<sup>41</sup>.

Zgodnie z art. 217 ustawy zasadniczej, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Art. 84 ustawy zasadniczej stanowi natomiast, że każdy ma obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych. Odpowiedź na zarzut, że ustawowa definicja budowli, zawarta w u.p.o.l. w relacji z normą Prawa budowlanego, narusza powołane normy konstytucyjne, może być wyłącznie negatywna.

Przedmiot podatku od nieruchomości określony jest – co już podniesiono – w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., z którego wynika, że opodatkowaniu podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca jednoznacznie wskazuje w tej ustawie zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w którym to zakresie mieści się opodatkowanie budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Precyzyjnie określa także zakres prawnopodatkowej definicji budowli poprzez odesłanie do wskazanych pojęć funkcjonujących w Prawie budowlanym.

Pojęcie budowli, zawarte w ustawie, do której odsyła definicja obiektu budowlanego z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oparte zostało w głównej mierze na przykładowym wskazaniu obiektów uznanych za budowle. Trudno domagać się od ustawodawcy, by konstruował pełny, zamknięty katalog budowli w sytuacji, gdy rozwój procesów technologicznych cechuje się znaczną dynamiką. Wymagałoby to z jednej strony ciągłych zmian ustawowych, z drugiej zaś prawo byłoby zbyt kazuistyczne.

---

<sup>41</sup> zob. postanowienie TK z dnia 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23

Zarzut naruszenia art. 217 i art. 84 Konstytucji - w kontekście uchybienia zasadom poprawnej legislacji - jest więc bezprzedmiotowy.

Te przepisy ustawy zasadniczej, wskazane jako wzorzec kontroli, nie pozostają w adekwatnym związku z naruszeniem praw i wolności konstytucyjnych skarżącej.

Trybunał Konstytucyjny wyrażał stanowisko, że z art. 84 Konstytucji można wyprowadzić zasadę powszechności ponoszenia ciężarów publicznych oraz poszukiwać w jego treści ochrony w takim zakresie, w jakim wprowadzone przepisy są niezgodne z podstawowymi założeniami, wynikającymi z tej zasady. *"Jednakże zarzut taki może stać się podstawą skargi konstytucyjnej tylko wówczas, gdy skarżący jest w stanie wykazać, że przez naruszenie tej zasady doszło do naruszenia przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych"* (postanowienie z dnia 28 lutego 2007 r., w sprawie o sygn. akt SK 78/06)<sup>42</sup>.

Chybiony jest także zarzut naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Wzorzec ten wskazany został przez Skarżącą jako konsekwencja podnoszonej tezy, iż w wyniku nieprecyzyjności kwestionowanych uregulowań ustawodawca dopuścił się nadmiernej wobec istniejących potrzeb ingerencji w prowadzoną przez nią działalność gospodarczą i prawa właścicielskie.

Należy bowiem podkreślić, iż podatkowa definicja budowli w żaden sposób nie stanowi ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw. Dotyczy jednakowo i w proporcjonalnym stopniu wszystkich podatników posiadających takie same obiekty budowlane. Są więc oni proporcjonalnie do ilości posiadanych obiektów budowlanych wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej oraz ich charakteru, a zwłaszcza użytkowania zgodnie z przeznaczeniem posiadanych budowli, zobowiązani do świadczeń podatkowych przewidzianych w u.p.o.l.

---

<sup>42</sup> postanowienie TK z dnia 28 lutego 2007 r., sygn. SK 78/06, OTK ZU nr 2/A/2007, poz. 21

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest obowiązkiem konstytucyjnym, którego realizacja łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe i który współkształtuje ramy prawa własności.<sup>43</sup>

Gdyby jednak podzielić argumentację Skarżącej, że opodatkowanie podatkiem od nieruchomości instalacji elektrofiltrów i odsiarczania spalin – dlatego że stanowią budowle, wykorzystywane w procesie wytwarzania energii elektrycznej, czyli w działalności gospodarczej – jest naruszeniem prawa własności, to opodatkowanie każdego właściciela gruntu, budynku czy budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowiłoby naruszenie Konstytucji RP. Nie można bowiem byłoby opodatkować właściciela środków produkcji, a więc majątku, podatkiem od nieruchomości, zaliczanym do podatków majątkowych, a zatem obciążającym właśnie posiadanie majątku<sup>44</sup>.

Trybunał Konstytucyjny, wypowiadając się na temat ekonomicznej istoty tego podatku, w uchwale z dnia 6 września 1995 r., w sprawie o sygn. akt W 20/94, wskazał, że „[c]harakter i zadania podatków od posiadania majątku są zróżnicowane w zależności od sposobu wykorzystywania majątku. Posiadacze majątku podlegającego opodatkowaniu podatkami majątkowymi, uzyskują bowiem szczególnego rodzaju dochody, a mianowicie dochody w naturze polegające na zaspokajaniu potrzeb bytowych, socjalnych czy gospodarczych na wyższym poziomie niż osoby nie posiadające majątku (...) w wypadku wykorzystywania majątku do prowadzenia działalności gospodarczej stawki podatku są wyższe aniżeli w wypadkach wykorzystywania tegoż majątku do innych celów”<sup>45</sup>.

Pogląd w kwestii uprawdopodobnienia naruszenia prawa własności przez przepisy podatkowe, zaprezentowany przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie

<sup>43</sup> zob. wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136

<sup>44</sup> zob. H. Dzwonkowski (w) A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Głyniecka, J. Glumińska-Pawlić, A. Huchla, W. Miemiec, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 65.

<sup>45</sup> zob. uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., sygn. W 20/94, OTK 1986-1995, t. 6 ZU z 1995, cz. 2, poz. 44



o sygn. akt W 20/94, powtórzony został m.in. w postanowieniu z dnia 10 listopada 2008 r., w sprawie o sygn. akt SK 23/06, w którym stwierdzono, iż o takim naruszeniu można byłoby mówić dopiero wówczas, gdyby obowiązek podatkowy ingerował w istotę prawa własności, w szczególności przybierał postać konfiskaty mienia<sup>46</sup>. Aczkolwiek, jako konsekwencję niejasności i nieprecyzyjności kwestionowanych przepisów, Skarżąca wskazała również naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, to jednakże nie uzasadniła, na czym miałyby polegać owo naruszenie prawa własności lub innych praw majątkowych przez zaskarżone przepisy, zwłaszcza że przepisy te nie nakładają wprost obowiązku podatkowego, lecz jedynie definiują pewną grupę przedmiotów opodatkowania. Zawarte w nich treści normatywne w żadnej mierze nie zmieniają, tzn. ani nie zwiększają, ani nie zmniejszają, praw właścicielskich.

Uwagi te w równej mierze odnoszą się do zarzutu naruszenia swobody działalności gospodarczej. Także w tym aspekcie zarzut naruszenia praw podmiotowych skarżącej Spółki nie został uprawdopodobniony.

Jak wywiódł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 kwietnia 2003 r., w sprawie o sygn. akt SK 24/02, „*[w]olność działalności gospodarczej polega na możliwości samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru rodzaju (przedmiotu) działalności, i wyboru prawnych form ich realizacji*”<sup>47</sup>. Ze względu na konstytucyjny, powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, uprawdopodobnienie naruszenia swobody działalności gospodarczej musiałoby odwoływać się wyraźnie do wadliwości samej konstrukcji danego podatku, i to tak głębokiej, by prowadziła do niemożności lub istotnego ograniczenia możliwości prowadzenia danej działalności.

---

<sup>46</sup> por. postanowienie TK z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166, także cytowane w tym postanowieniu orzeczenia

<sup>47</sup> wyrok TK z dnia 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33

Z tego punktu widzenia, nieuprawnione jest przekonanie Skarżącej o niemożności prowadzenia działalności gospodarczej na skutek stosowania zaskarżonych regulacji.

Kwestionowane przepisy, a zwłaszcza zawarte w nich definicje, nie wykluczają przecież możliwości samodzielnego podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim wyboru rodzaju (przedmiotu) działalności i wyboru prawnych form ich realizacji.

W kwestii zatem naruszenia zarówno art. 22, jak i art. 64 Konstytucji, należy stwierdzić, iż Skarżąca nie wykazała, na czym polegało naruszenie jej praw. Skarżąca stwierdziła jedynie, iż nieprecyzyjne regulacje ustawy naruszają prawo do dostatecznie szczegółowego unormowania istotnych elementów obowiązku podatkowego.

W przypadku podstawowego zarzutu wobec kwestionowanych regulacji – zarzutu braku precyzji uregulowań, Skarżąca niezasadnie wskazała zatem normy konstytucyjne gwarantujące swobodę działalności gospodarczej i ochronę prawa własności jako wzorce kontroli konstytucyjnej. Wady legislacyjne są objęte przede wszystkim zakresem kontroli przez pryzmat zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji RP, albowiem ten przepis ustawy zasadniczej nakłada obowiązek przestrzegania reguł poprawnej legislacji przy tworzeniu prawa, w tym dostatecznej określoności przepisów prawa.

Postępowanie, także w tym zakresie, powinno więc zostać umorzone z powodu niedopuszczalności orzekania.

Podsumowując ten wątek rozważań, należy uznać, że powołane przez Skarżącą wzorce kontroli, takie jak art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, nie wyrażają prawa podmiotowego, którego naruszenie mogłoby stanowić podstawę skargi konstytucyjnej, zaś - co należy ponownie podkreślić - Skarżąca nie udowodniła w dostatecznym stopniu naruszenia praw podmiotowych, gwarantowanych art. 64 i art. 22 ustawy zasadniczej. Nie wywiodła w skargach

żadnych samodzielnych argumentów uzasadniających stwierdzenie o naruszeniu wynikających z tych norm konstytucyjnych praw i wolności.

Jako przedmiot kontroli Spółka wskazała - co także już podkreślano - przepisy zawierające definicje legalne wyznaczające przedmiot opodatkowania, a nie regulacje określające sposób ustalania zobowiązań podatkowych, zwłaszcza wysokość podatku należnego.

W przypadku zatem tak sformułowanego i uzasadnionego zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów należy uznać, że nie jest dopuszczalne badanie zgodności zakwestionowanych regulacji z art. 22 Konstytucji, którego naruszenie nie zostało w należyty sposób wykazane, a także z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej.

Prowadzi to do wniosku, iż postępowanie w zakresie kontroli zgodności zaskarżonych unormowań ze wskazanymi wzorcami kontroli konstytucyjnej także należałoby umorzyć – ze wskazanych przyczyn merytorycznych – na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Wnoszę więc, jak w *petitum* niniejszego stanowiska.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Marenci Kowalska*  
Zastępca Prokuratora Generalnego