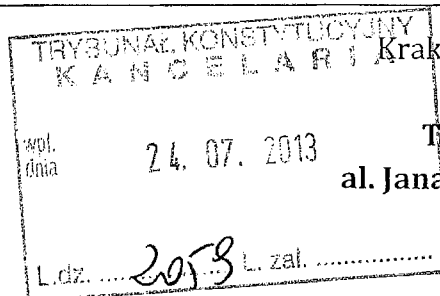


# KANCELARIA RADCY PRAWNEGO

Marek Kobiela

ul. Wł. Żeleńskiego 99, 31-353 Kraków  
tel. (+48) 12 292 32 44, fax (+48) 12 421 58 55, NIP: 679 128 93 29  
kancelaria@kobiela.pl



Kraków, dnia 22 lipca 2013 r.

Trybunał Konstytucyjny  
al. Jana Christiana Szucha 12a  
00-918 Warszawa

**SKARŻĄCY: E**

**Spółka Akcyjna** z siedzibą w G

przy ul.

G, zarejestrowana w Rejestrze Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego przez Sąd Rejonowy w G Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego, pod numerem KRS: , o kapitale zakładowym w wysokości: złotych, NIP: ,

reprezentowana przez Członka Zarządu – J G oraz Prokurenta – K K, którzy udzielili pełnomocnictwa do reprezentowania Skarżącego:

pełnomocnikowi radcy prawnemu Markowi Kobieli (nr wpisu na listę radców prawnych KR-1032) z Kancelarii Radcy Prawnego w Krakowie, ul. Władysława Żeleńskiego 99, 31-353 Kraków.

## SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu Skarżącego, na podstawie załączonego pełnomocnictwa oraz art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. 1997 r., Nr 78 poz. 483, ze zm. – dalej: **Konstytucja**) i art. 46 ust. 1 i art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. 1997 r., Nr 102 poz. 643, ze zm. – dalej: **Ustawa o TK**), wnoszę skargę konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności:

**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 (tekst jednolity w Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613, z późn. zm. – dalej UPOL) oraz w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity w Dz. U. 2010 r., Nr 243 poz. 1623, z późn. zm. – dalej uPb), w zakresie w jakim odwołuje się do otwartego katalogu budowli i sprzyja stosowaniu wykładni przepisów podatkowych w drodze analogii, obejmując zakresem opodatkowania budowle niewskazane wprost w normach rangi ustawowej, w tym w zakresie w jakim umożliwia opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach jako całości, tj. zarówno wyodrębnionej części budowlanej, w tym fundamentu, jak i samego urządzenia technicznego, niebędącego wytworem procesu budowlanego, z art. 2, art. 7, art. 10 ust. 1 i 2, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji.**



Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zakwestionowane w niniejszej skardze konstytucyjnej, stanowiły podstawę wydania przez organy podatkowe decyzji. W decyzji Prezydenta, na stronie pierwszej, w podstawie prawnej wydania decyzji został powołany m. in. art. 1a i art. 2 UPOL. Z kolei na stronie nr 1 decyzji SKO, w podstawach prawnych jej wydania, wskazano m. in. art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 UPOL. Zbadanie przedmiotu decyzji i treści rozstrzygnięcia wskazuje, że organy określiły Skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, m. in. z tytułu posiadania budowli, a zatem zastosowały przepisy UPOL, o których mowa w petitum niniejszej skargi. Nie ulega zatem wątpliwości, że zakwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy UPOL stanowiły podstawę wydania zarówno decyzji Prezydenta, jak i decyzji SKO.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia kwietnia 2013 r. został doręczony Skarżącemu wraz z uzasadnieniem w dniu 26 kwietnia 2013 r., a zatem 3-miesięczny termin na wniesienie skargi do Trybunału Konstytucyjnego upływa w dniu 26 lipca 2013 r.

## **II. DOPUSZCZALNOŚĆ WYDANIA MERYTORYCZNEGO ROZSTRZYGNIECIA – BRAK NEGATYWNEJ PRZESŁANKI *NE BIS IN IDEM*:**

Zakwestionowany w przedmiotowej skardze art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL był już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 33/09. W wyroku z 13 września 2011 r. (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. W tym kontekście, z uwagi na częściową tożsamość przedmiotu i wzorców kontroli, rozważenia wymaga kwestia formalna, czy w przedmiotowej sprawie nie zachodzi przesłanka niedopuszczalności skargi konstytucyjnej ze względu na zbędność orzekania z powodu zaistnienia *ne bis in idem*.

W ocenie Skarżącego wyrok Trybunału Konstytucyjnego wydany w sprawie o sygn. P 33/09 ma charakter zakresowy i odnosi się do „*podziemnych wyrobisk górniczych*” oraz „*obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach*”. W przedmiotowej skardze zakwestionowana została inna treść normatywna wynikająca z zaskarżonych przepisów, odnosząca się do obiektów elektrofiltrów, które nie zostały wprost wymienione w przykładowym katalogu budowli, zawartym w ustawie Prawo budowlane, a konstrukcyjnie składają się z elementów budowlanych (m. in. fundament) oraz urządzeń technicznych niebędących rezultatem procesu budowlanego. W takim zakresie Trybunał Konstytucyjny nie dokonywał jeszcze kontroli zakwestionowanych w skardze przepisów. Na dopuszczalność merytorycznej kontroli, w ocenie Skarżącego, nie ma wpływu okoliczność, że konstytucyjność powiązanych ze sobą art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOL była wcześniej trzykrotnie przedmiotem skarg konstytucyjnych, jednak postępowania zostały umorzone ze względu na brak zdolności skargowej podmiotów je wnoszących oraz

niedopuszczalność wydania wyroku<sup>1</sup>. Umorzeniem zakończyło się także postępowanie w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. SK 19/10, której przedmiotem była zgodność art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL w związku z art. 3 pkt 1 i 3 prawa budowlanego z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Postanowienie to również nie ma wpływu na dopuszczalność przyjęcia do rozpoznania niniejszej skargi konstytucyjnej.

Nadto podnieść należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku wydanym w sprawie o sygn. P 33/09 wskazał, że *„Rozstrzygnięcie zapadłe w niniejszej sprawie nie skutkuje natomiast w żadnej mierze powstaniem na przyszłość przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu kwestii zgodności Art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji w zakresie dotyczącym innych obiektów i urządzeń będących potencjalnie przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości”*.

Wpływ orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego wydanego w sprawie pod sygn. P 33/09, w świetle ewentualnego wystąpienia negatywnej przesłanki merytorycznego rozpatrzenia sprawy – *ne bis in idem* – został zbadany przez Trybunał na gruncie sprawy o sygn. SK 19/10. Wskazać należy, że przedmiotem skargi konstytucyjnej w sprawie SK 19/10 była tożsama treść normatywna przepisów UPOL, jak w niniejszej skardze, tj. wadliwość regulacji UPOL w związku z uPb w zakresie opodatkowania urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach (elektrofiltrów). Trybunał Konstytucyjny w sprawie pod sygn. SK 19/10 uznał, że przedmiot skargi nie jest objęty negatywną przesłanką i dopuszczalne jest orzekanie w tym zakresie, dlatego również przedmiot niniejszej skargi konstytucyjnej umożliwia Trybunałowi jej merytoryczne rozpatrzenie.

Mając na względzie powyższe, zdaniem Skarżącego, niniejsza skarga konstytucyjna winna zostać przyjęta do rozpoznania.

### **III. ZDOLNOŚĆ SKARGOWA SKARŻĄCEGO:**

Ocena dopuszczalności skargi konstytucyjnej złożonej przez Skarżącego z punktu widzenia legitymacji do wniesienia skargi konstytucyjnej wymaga ustalenia nieistnienia przesłanek do uznania go za publiczny podmiot gospodarczy.

Trybunał Konstytucyjny uznaje zdolność skargową osób prawnych<sup>2</sup>. Jednocześnie, mając na uwadze funkcję skargi konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny odmawia zdolności skargowej podmiotom realizującym funkcje władzy publicznej. Istotą skargi konstytucyjnej jest ochrona praw i wolności konstytucyjnych, które zabezpieczają jednostkę przed nadmierną ingerencją organów władzy publicznej oraz zobowiązują te organy do podjęcia działań gwarantujących ich realizację. Z powyższego wynika, że podmioty realizujące funkcje władzy publicznej nie są adresatami uprawnień wynikających z poszczególnych praw konstytucyjnych, lecz adresatami obowiązków związanych z realizacją tych praw. Rozszerzenie zakresu podmiotowego praw konstytucyjnych na wskazane wyżej podmioty prowadziłyby do utożsamienia podmiotów ingerujących w te

<sup>1</sup> zob. postanowienia z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51 oraz 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28, z 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, Baza orzeczeń TK [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl)

<sup>2</sup> zob. wyrok TK z 8 czerwca 1999 r., sygn. SK 12/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 96

prawa z ich nosicielami<sup>3</sup>. To z kolei oznaczałoby przekształcenie skargi konstytucyjnej w instrument rozstrzygania sporów między poszczególnymi ogniwami władzy publicznej<sup>4</sup>.

W praktyce kontrowersje budzi zdolność skargowa publicznych podmiotów gospodarczych. W tym zakresie orzecznictwo Trybunału nie jest jednolite. Niemniej jednak w ostatnich latach Trybunał wydał znaczące postanowienia, które w sposób bardziej szczegółowy odniosły się do tej kwestii. W postanowieniach tych Trybunał odmówił zdolności skargowej spółce KGHM Polska Miedź S.A.<sup>5</sup> oraz spółce PGE Polska Grupa Energetyczna S.A.<sup>6</sup>.

Odmawiając zdolności skargowej publicznym podmiotom gospodarczym Trybunał wskazał na dwa kryteria decydujące o charakterze danego podmiotu.

Za decydujące kryterium, różnicujące pozycję podmiotów prywatnych od publicznych podmiotów gospodarczych, Trybunał Konstytucyjny przyjął kryterium majątkowe. Jak podkreślił w uzasadnieniu postanowienia z 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 67/05<sup>7</sup>, za publiczny podmiot gospodarczy należy uznać taki podmiot, który prowadzi działalność gospodarczą opartą na majątku publicznym, w szczególności zaś jednoosobową spółkę Skarbu Państwa, przedsiębiorstwo państwowe oraz jednostkę samorządu terytorialnego. Trybunał zaznaczył również, że w wypadku podmiotów gospodarczych "*mieszanych*", tj. wykorzystujących jednocześnie majątek publiczny i prywatny, kryterium majątkowe może stanowić jedynie punkt wyjścia dla dalszych rozważań co do sposobu określenia charakteru podmiotu.

Trybunał Konstytucyjny wskazał także drugie, funkcjonalne kryterium określania publicznego statusu podmiotu, za które uznał wpływ organów państwa na działalność tego podmiotu. O decydującym wpływie władz publicznych na dany podmiot można mówić w szczególności wtedy, gdy władze te - pośrednio lub bezpośrednio - posiadają większą część subskrybowanego kapitału przedsiębiorstwa lub kontrolują większość głosów przypadających na akcje wyemitowane przez przedsiębiorstwa, lub mogą mianować więcej niż połowę członków organu administracyjnego, zarządzającego lub nadzorczego przedsiębiorstwa, a także jeżeli posiadają one inne uprawnienia wynikające z przepisów szczególnych, dzięki którym mogą wpływać na faktyczne funkcjonowanie danego podmiotu. Istotne w tym zakresie jest to, że dany podmiot nie posiada autonomii gospodarczej w stosunku do organów szeroko rozumianego państwa.

Powyższe uwagi należy odnieść do sytuacji prawnej Skarżącego. Kontrola, czy Skarżący jest publicznym podmiotem gospodarczym, wymaga ustalenia, jak kształtowały się kwestie własnościowe skarżącej spółki (kryterium materialne), a także ustalenia, czy organy władzy publicznej bezpośrednio lub pośrednio wywierają wpływ na działalność tego podmiotu (kryterium funkcjonalne).

<sup>3</sup> zob. postanowienie TK z 6 lutego 2001 r., sygn. Ts 148/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 72

<sup>4</sup> zob. postanowienie TK z 17 marca 2003 r., sygn. Ts 116/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 105

<sup>5</sup> zob. postanowienia TK z: 20 grudnia 2007 r., sygn. SK 67/05, OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 168; z 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06 OTK-A 2008/3/51 cyt. za LEX nr 419301

<sup>6</sup> zob. postanowienie TK z: 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07, OTK-A 2008/3/51 cyt. za LEX nr 824264

<sup>7</sup> OTK-A 2007/11/168 cyt. za LEX nr 355933

Trybunał, oceniając zdolność skargową skarżącej spółki, analizuje stan faktyczny i prawny związany z rozpatrywaną sprawą w czasie wydania decyzji, na podstawie której doszło, zdaniem skarżącej, do naruszenia jej praw podmiotowych. Dopuszczenie skargi do merytorycznego rozpoznania następuje dopiero po stwierdzeniu, że w momencie wydania decyzji skarżąca nie była publicznym podmiotem gospodarczym, a tym samym mogła być adresatem praw i wolności konstytucyjnych, na naruszenie których wskazuje w skardze.

Poniżej Skarżąca przedstawia informacje na temat kształtowania się na przestrzeni lat struktury właścicielskiej spółki skarżącej:

**Na dzień 31.12.2003 r. akcjonariat kształtował się następująco:**

- 1) Skarb Państwa – 36,32%
- 2) E (dalej E ) – 49,19%
- 3) G (dalej G ) -14,05 %
- 4) osoby fizyczne – 0,44%

**Na dzień 31.12.2004 r.**

- 1) Skarb Państwa – 0,04%
- 2) E – 77,44%
- 3) G – 22,12%
- 4) osoby fizyczne – 0,40%

**Na dzień 31.12.2005 r.**

- 1) Skarb Państwa – 0,03%
- 2) E – 77,46%
- 3) G – 22,13%
- 4) osoby fizyczne – 0,38%

**Na dzień 31.12. 2006 r.**

- 1) Skarb Państwa – 0,01%
- 2) E – 77,50%
- 3) G – 22,14%
- 4) osoby fizyczne – 0,35%

Skarb Państwa sprzedał ostatnią akcję, na podstawie umowy z dnia .12.2009 r., a wpis do księgi akcyjnej nastąpił w dniu .02.2010 r., czyli na koniec 2010 roku nie miał już żadnych udziałów w kapitale skarżącej spółki. Na potwierdzenie powyższego Skarżący do niniejszej skargi dołącza dokumenty dot. Księgi akcyjnej według stanu na dzień czerwca 2010 r. oraz na dzień grudnia 2010 r., wydane przez T S.A. Decyzje organów podatkowych, określające wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości za 2005 r., w kwocie wyższej aniżeli pierwotnie zadeklarowana przez Skarżącego, a tym samym naruszające w ten sposób jego prawa i wolności konstytucyjnie chronione, zostały wydane w dniu .10.2010 r. (decyzja Prezydenta) oraz w dniu .03.2011 r. (decyzja SKO). Nie ulega zatem wątpliwości, że w dacie wydania decyzji naruszających prawa Skarżącej, Skarb Państwa nie był już akcjonariuszem spółki skarżącej, a zatem posiada ona zdolność skargową, w szczególności nie można jej uznać za publiczny podmiot gospodarczy.

**IV. PRZEDSTAWIENIE STANU FAKTYCZNEGO:**

Na wstępie Skarżący wskazuje, iż mając na uwadze skomplikowany charakter urządzeń, jakimi są elektrofiltry, Polskie Towarzystwo Elektrociepłowni Zawodowych już w 2007 roku wystąpiło do Głównego Urzędu Nadzoru Budowlanego (dalej: GUNB) z zapytaniem dotyczącym kwalifikacji wskazanych urządzeń w świetle definicji zawartych w ustawie Prawo budowlane (odpowiedź GUNB na zapytanie z dnia 9 marca 2007 roku, sygn. akt: DPR/INN/022/223/2007). **Zgodnie ze stanowiskiem GUNB części elektrociepłowni takie jak turbina, elektrofiltr, kocioł energetyczny czy zbiornik nie są urządzeniami budowlanymi, lecz stanowią jedynie wyposażenie techniczno-technologiczne elektrociepłowni. Ponadto, GUNB wskazuje wprost, że „za budowę nie uznaje się całej elektrociepłowni, a jedynie jej części budowlane (takie jak np. fundamenty jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową)”.**

W aktach postępowania, zakończonego wydaniem decyzji Prezydenta i decyzji SKO, znajduje się „Opinia techniczno – prawna dotycząca obiektów przemysłowych „elektrofiltrów” usytuowanych w E S.A w G przy u.

” autorstwa prof. dr hab. inż. Lecha Wysokińskiego oraz dr inż. Marka Świecy. Dokument ten zawiera dokładny opis techniczny elementów z jakich zbudowany jest obiekt elektrofiltru Nr (pozostałe elektrofiltry mają bliźniaczą budowę), tj.:

- wykonanie stóp i ław fundamentowych opartych na istniejących palach Franki,
- budowa ścian fundamentowych żalbetowych o grubości 24 cm,
- budowa ścian nadziemnych murowanych do poziomu 1,59 m i powyżej z blach fałdowych wypełnionych wełną mineralną,
- konstrukcja ściany w postaci słupów stalowych mocowanych w stopach fundamentowych,
- wykonanie konstrukcji stalowej do oparcia nowego elektrofiltru, ze słupami i ryglami stalowymi,
- wykonanie stalowych pomostów, biegów schodowych, obudowy części przyziemia elektrofiltru,
- wykonanie stropodachu z odprowadzeniem wody rynnami do kanalizacji,
- wstawienie okien i drzwi ocieplanych,
- wykonanie ogrzewania systemu powietrznego aparatami grzewczo wentylacyjnymi zasilanymi wodą z c.o.,
- obiekt ma wentylację naturalną przy pomocy kanałów zlokalizowanych w ścianach wewnętrznych,
- powierzchnia zabudowy wynosi m<sup>2</sup>, kubatura m<sup>3</sup>,
- obiekt elektrofiltru ma charakter przemysłowy i stanowi zamkniętą kubaturę.

Obiekt elektrofiltru można opisać jako zamknięty obiekt u swojej podstawy posiadający ściany, co upodabnia go do budynku, natomiast powyżej tej kondygnacji zlokalizowane jest urządzenie techniczne elektrofiltra, które obudowane jest ze wszystkich stron blachą fałdową. Obudowa elektrofiltrów jest zatem elementem obudowy urządzenia technicznego, które jest wbudowane w Budynek Elektrofiltrów. Budynek Elektrofiltrów, który można określić jako podstawę dla urządzenia technicznego elektrofiltru, posiada fundamenty złożone między innymi ze stóp i słupów fundamentowych i ław fundamentowych.

Opodatkowując obiekt elektrofiltra jako całość techniczno-użytkową wraz z urządzeniem technicznym podatek rocznie wynosi około zł. Uwzględnienie w podstawie opodatkowania jedynie elementów budowlanych obiektów elektrofiltrów

skutkuje obniżeniem o około 20% należnego podatku. Tym samym różnica w rocznej kwocie podatku, w zależności od wysokości podstawy opodatkowania wynosi około zł.

Jak wynika z powyższego wliczenie do podstawy opodatkowania obiektu elektrofiltra wartości zarówno części budowlanych, jak i niebudowlanych, tj. urządzenia technicznego elektrofiltra, skutkuje istotnym zwiększeniem kwoty naliczonego podatku. Mając na względzie okoliczność, że Skarżący posiada kilka takich obiektów, różnica w kwocie należnego podatku stanowi duże obciążenie dla jego majątku.

## **V. OPIS STANU PRAWNEGO – PRZEDSTAWIENIE REGULACJI USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH ORAZ USTAWY PRAWO BUDOWLANE:**

### **1. Przedstawienie definicji ustawowej budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości:**

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, budowlą jest obiekt budowlany **w rozumieniu przepisów prawa budowlanego**, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury, jak również budowlą jest urządzenie budowlane, **w rozumieniu przepisów prawa budowlanego**, związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Stosownie do przywołanej definicji „budowlami” są dwie grupy obiektów, po pierwsze: takie obiekty budowlane, które nie są ani budynkami, ani obiektami małej architektury; po drugie: związane z obiektami budowlanymi urządzenia budowlane, zapewniające możliwość użytkowania tych obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem.

Ponadto zwraca uwagę, że definicja zawiera odesłania do pewnych pojęć, których znaczenia próżno szukać w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Chodzi przede wszystkim o niezdefiniowane w ustawie podatkowej pojęcia: „obektu budowlanego” oraz „urządzenia budowlanego”.

Tym samym przyjąć należy, że definicja pojęcia „budowla” zawarta w UPOL jest niepełna i jako taka nie może stanowić samodzielnej podstawy rozstrzygnięcia, jaki obiekt jest budowlą w rozumieniu ustawy podatkowej. Twierdzenie to znajduje oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych, np. wyrok WSA w Gliwicach z dn. 15.07.2010 r., sygn. akt: I SA/Gl 321/10; czy wyrok NSA z dn. 30.07.2009 r. sygn. akt: II FSK 202/08. W praktyce, posłużenie się wyłącznie definicją z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL nie pozwala na ustalenie, co stanowi budowlę rozumianą jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z powyższych względów nie budzi wątpliwości konieczność uzupełnienia treści definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL odpowiednimi przepisami ustawy Prawo budowlane.

### **2. Pojęcie budowli na gruncie ustawy Prawo budowlane:**

Z analizy przepisów ustawy Prawo budowlane (dalej również **uPb**) można wywnioskować, iż pojęcie obiektu budowlanego ma charakter nadrzędny w stosunku do pojęć budynku, budowli oraz obiektu małej architektury. Wszystkie wskazane obiekty są bowiem obiektami budowlanymi. W art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane zostało wskazane, że obiektem budowlanym może być m. in. budowla stanowiąca całość



techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Budowlą będzie zatem taki obiekt budowlany, który stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Wszystkie te elementy łącznie można uznać za budowlę, pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową. Jeżeli tego rodzaju powiązanie poszczególnych elementów istnieje, to składają się one na jeden obiekt budowlany - budowlę. Elementy budowli muszą jednak stanowić całość techniczno-użytkową, aby je łącznie można było uznać za budowlę. Prawo budowlane nie wyjaśnia jednak, kiedy taka zależność występuje. Można natomiast - posługując się regułami wykładni językowej - sięgnąć w tym zakresie do znaczenia tego pojęcia z języka potocznego, a także odwołać się do poglądów judykatury. Z całością techniczno-użytkową będziemy więc mieli do czynienia, gdy elementy obiektu budowlanego stanowią **część składową jednej rzeczy złożonej, o czym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Związek techniczny to fizyczne połączenie wynikające ze sposobu wykonania obiektu. Związek użytkowy to funkcjonalne powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt.** Wykazanie przedmiotowego związku techniczno-użytkowego pozwala w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ, **obektu budowlanego o złożonej budowie. Musi to być zatem obiekt kompletny, czyli taki, gdzie wykorzystanie wszystkich jego fizycznie połączonych elementów pozwala na realizowanie funkcji, dla których został stworzony.** W orzecznictwie podkreśla się przy tym, że chodzi o związek faktyczny elementów składających się na obiekt, który to związek wynika z technicznego i użytkowego przeznaczenia obiektu budowlanego i jego części, a nie o związek prawny, wynikający z kodeksu cywilnego.

**W kontekście powyższego należy zauważyć, że budowlą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury.** Całość techniczno-użytkowa dotyczy wszystkich składników budowli, które są ze sobą powiązane po to, aby budowla mogła być wykorzystana do prowadzenia określonej działalności gospodarczej<sup>8</sup>.

Z kolei przykładowy katalog obiektów budowlanych będących budowlami zawiera art. 3 pkt 3 uPb, wyjaśniający, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, taki 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 od dnia 26.09.2005 r. oraz elektrowni jądrowych od dnia 1.07.2011 r. - i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.** Z powyższego wynika, że

---

<sup>8</sup> L. Etel, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, kom. do art. 1a, teza nr 4, stan prawny 1/01/2013 r., SIP LEX

katalog budowli ma charakter przykładowy i jest katalogiem otwartym. Jednocześnie przepis art. 3 pkt 3 uPb należy uznać jako *lex specialis* w stosunku do art. 3 pkt 1 lit b uPb, definiującego obiekt budowlany. Tym samym ustawodawca, wskazując w art. 3 pkt 3 uPb jako przykładowe budowle: części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych – elektrowni wiatrowych od dnia 26.09.2005 r. - i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, stwierdził, że **maszyny i urządzenia wraz z fundamentem nie tworzą jednej budowli jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami i urządzeniami, lecz za budowlę uznać należy wyłącznie fundamenty pod maszyny i urządzenia.** W ocenie Skarżącego, zestawienie definicji obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 lit. b uPb oraz art. 3 pkt 3 *in fine* uPb, prowadzi do sprzeczności. Jednak sprzeczność tę daje się usunąć w drodze reguł wykładni uznając, że norma z art. 3 pkt 3 uPb jest normą szczególną w stosunku do normy ogólnej z art. 3 pkt 1 lit. b uPb. Pogląd ten jednak nie został podzielony przez organy podatkowe i sądy administracyjne, orzekające w sprawie Skarżącego.

### 3. Ocena definicji i pojęć budowli funkcjonujących na gruncie ustawy podatkowej i Prawa budowlanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego:

Wyżej przytoczone regulacje ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zostały szeroko i szczegółowo przeanalizowane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., o sygn. P 33/09, dlatego Skarżący przytoczył jedynie ogólne rozumienie tych przepisów, sygnalizując swoje wątpliwości co do poprawności przedstawionego uregulowania prawnego. Z punktu widzenia przedmiotowej skargi konstytucyjnej oraz ochrony praw i wolności konstytucyjnych wyartykułowania wymaga ocena regulacji wprowadzającej opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, jaką sformułował Trybunał Konstytucyjny w wyżej powołanym wyroku wydanym w sprawie pod sygn. P 33/09.

#### 3.1. Zastrzeżenia do definicji budowli:

Poważne zastrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego - z metodologicznego punktu widzenia - budzi łącznie zestaw definicji wyrażeń: "obiekt budowlany", "budynek", "budowla" i "obiekt małej architektury". Z jednej bowiem strony przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę i obiekt małej architektury, z drugiej zaś budynek i budowla charakteryzowane są wprost, a obiekt małej architektury w domyśle - jako obiekty budowlane<sup>9</sup>. **Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego powołany zestaw definicji obarczony jest zatem błędem logicznym określanym jako błędne koło pośrednie.**

Trybunał zwrócił również uwagę, że w wypadku tej części definicji obiektu budowlanego, która dotyczy budowli, występuje błąd amfibologii, nie wiadomo bowiem, czy całość techniczno-użytkową ma stanowić sama budowla, czy też budowla wraz z instalacjami i urządzeniami. Przykładowo Trybunał wskazał, że za pierwszym z przedstawionych wariantów interpretacyjnych opowiedział się NSA *explicite* w: wyroku z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2168/08, Legalis; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK

<sup>9</sup> zob. wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339

1066/09, Legalis; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1931/09, Legalis; wyroku z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1932/09, Legalis. Natomiast do drugiego stanowiska Trybunał Konstytucyjny przychylił się *implicite* w wyroku z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973. Trybunał Konstytucyjny w omawianym orzeczeniu P 33/09 skłonił się ku pogładowi dominującemu w orzecznictwie, za czym przemawiały wnioski wynikające z porównania treści lit. a i lit. b pkt 1 art. 3 uPb. Skoro ustawodawca nie zastrzegł, by warunkiem uznania za obiekt budowlany w postaci budynku było tworzenie całości techniczno-użytkowej przez budynek oraz związane z nim instalacje i urządzenia techniczne, to trudno byłoby uzasadnić, dlaczego taki warunek, odnoszący się tym razem do budowli oraz związanych z nią instalacji i urządzeń, miałby występować w wypadku obiektu budowlanego w postaci budowli. Ustanowienie wymogu tworzenia całości techniczno-użytkowej przez same budowle okazuje się natomiast celowe zdaniem Trybunału z dwóch powodów. Po pierwsze, biorąc pod uwagę, że **omawiana kategoria (budowle – przyp. aut.), inaczej niż budynki, jest wyjątkowo zróżnicowana, pojawiają się niekiedy wątpliwości, jakie konkretne objekty do niej przynależą**, a kryterium powiązań techniczno-użytkowych stanowi niezbędną pomoc w ich eliminowaniu. Po drugie, **w praktyce mogą nierzadko powstawać trudności w ustaleniu, czy określony obiekt powinien być traktowany jako samodzielna budowla, czy też jedynie jako część bardziej złożonej budowli**, a rozważane kryterium pomaga rozstrzygnąć również tę kwestię.

Wątpliwości Trybunału wzbudziło także to, czy posłużenie się wyrażeniem "*urządzenia techniczne*" w odniesieniu do budynków i wyrazem "*urządzenia*" w odniesieniu do budowli miało charakter celowy czy też jedynie przypadkowy. Jeśli bowiem uwzględnić zakaz wykładni synonimicznej, należałoby przyjąć, że zakres pojęcia "*urządzenia techniczne*" jest podrzędny względem zakresu pojęcia "*urządzenia*".

Trybunał wskazał, że ostatecznie nie jest też jasne, z jakiego powodu instalacje i urządzenia (techniczne) są częściami składowymi obiektu budowlanego w wypadku budynków i budowli, ale już nie w wypadku obiektów małej architektury, chociaż np. z posągami może być związane przyłącze i instalacja elektryczna, służące jego oświetleniu, a z wodotryskiem - przyłącze i instalacja elektryczna oraz przyłącze i instalacja wodna. Na niekonsekwencję ustawodawcy w tym kontekście wskazuje także okoliczność, że kategoria urządzeń (technicznych) obejmuje kategorię urządzeń budowlanych lub się z nią pokrywa, a z żadnego przepisu ustawy Prawo budowlane nie wynika, by urządzeniami budowlanymi były jedynie urządzenia związane z obiektem budowlanym w postaci budynku lub budowli, z czego wnioskować należy, iż urządzenia te mogą być związane z dowolnym obiektem budowlanym, w tym również z obiektem małej architektury.

Przedmiotem rozważań Trybunału był również charakter definicji wyrażenia "budowla". Zdaniem Trybunału, formalnie jest to **definicja zakresowa równościowa**, zgodnie z którą budowlami są wszelkie objekty wskazane enumeratywnie w treści art. 3 pkt 3 uPb oraz objekty do nich podobne, z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki i objekty małej architektury. W rzeczywistości jednak przedstawioną definicję należy uznać za **definicję zakresową cząstkową**. Formuluje ona bowiem dwa warunki:

- 1) warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie objekty wskazane enumeratywnie w jej treści,
- 2) warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są objekty zakwalifikowane jako budynki lub objekty małej architektury.

Jako niezwykle trafny i znamienny dla przedmiotu niniejszej skargi konstytucyjnej należy ocenić pogląd Trybunału, iż omawiana definicja nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (*analogia legis*). W celu ustalenia czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się bowiem wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (*argumentum a simili*) bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 168-169). Zdaniem Trybunału przedstawiony sposób funkcjonowania definicji wyrażenia "budowla" w praktyce potwierdza jednoznacznie orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>10</sup>. Posłużenie się definicją omawianego rodzaju nie budzi przy tym zasadniczo zastrzeżeń Trybunału Konstytucyjnego w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego jako dziedziny prawa administracyjnego.

Trybunał dodał, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 uPb, mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2 uPb, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych<sup>11</sup>, jak również o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu uPb może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych<sup>12</sup>. Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażen występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowić, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu uPb.

### **3.2. Zastrzeżenia do definicji urządzenia budowlanego:**

Trybunał Konstytucyjny poddał również precyzyjnej analizie pojęcie "urządzenia budowlane". Zawarta w art. 3 pkt 9 uPb definicja tego wyrażenia jest definicją równościową klasyczną (urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem

---

<sup>10</sup> zob. wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973; wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2168/08, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1066/09, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1931/09, Legalis; wyrok NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1932/09, Legalis; wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych

<sup>11</sup> zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych

<sup>12</sup> zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych

budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem), wzbogaconą o elementy definicji zakresowej częściowej (urządzeniami budowlanymi są przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Przedstawiona definicja sama w sobie, w ocenie Trybunału, nie budzi istotnych wątpliwości w kontekście wymogów legislacyjnych przyjętych dla prawa budowlanego jako dziedziny prawa administracyjnego, chociaż bez wątpienia ze względu na nieostrość terminów występujących w jej definiensie kwalifikacja określonych urządzeń jako urządzeń budowlanych - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie są urządzenia wprost wymienione w treści wskazanej definicji - może niekiedy wymagać posłużenia się analogią z ustawy<sup>13</sup>. Trybunał Konstytucyjny, podobnie jak w wypadku budowli, zastrzegł, że nie jest wykluczone, by o uznaniu określonego urządzenia za urządzenie budowlane w rozumieniu uPb, poza definicją sformułowaną w art. 3 pkt 9 uPb, współdecydowały pozostałe przepisy tej ustawy lub załącznik do niej, a nawet inne regulacje prawne, w tym również akty wykonawcze.

### **3.3. Podsumowanie:**

Po analizie definicji zawartych w ustawie Prawo budowlane, Trybunał sformułował poważne zastrzeżenia odnośnie niejasnych związków, jakie występują pomiędzy pojęciami obiekt budowlany, urządzenie budowlane i niektórymi z nazw obiektów będących przykładowymi rodzajami budowli.

Przedstawione przez Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu wydanym w sprawie o sygn. P 33/09 rozbudowane rozważania dotyczące aparatury pojęciowej przyjętej w uPb miały na celu przygotować grunt pod analizę rozwiązań zawartych w UPOL, a ponadto miały na celu zwrócenie ustawodawcy uwagi na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających przepisy prawa budowlanego.

## **4. Zasady opodatkowania i kwalifikacji obiektów stanowiących urządzenia techniczne posadowione na fundamentach:**

Z racji charakteru stanu faktycznego związanego z niniejszą skargą, szczegółowego wyjaśnienia wymaga kwestia opodatkowania urządzeń technicznych wolnostojących oraz takich, które posiadają elementy budowlane (np. fundamenty). Przede wszystkim zaznaczyć trzeba, że redakcja art. 3 pkt 3 uPb, w tym umieszczenie wolnostojących urządzeń technicznych w innej części przepisu niż elementów budowlanych wraz z fundamentami pod maszyny i urządzenia wskazuje na celowe rozróżnienie tych budowli. Nie są one tożsame i powinny być, zdaniem Skarżącego, traktowane odmiennie. Z wykładni językowej oraz wykładni systemowej wewnętrznej wynika, że każde wolnostojące urządzenie techniczne to samodzielna budowla. Odrębną i samodzielną budowlą są także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych – elektrowni wiatrowych od dnia 26.09.2005 r. - i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Jeżeli zatem mamy do czynienia z urządzeniem technicznym, przy którym występują części budowlane, to wedle art. 3 pkt 3 uPb budowlą są wyłącznie

---

<sup>13</sup> por. wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973, oraz wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210

elementy budowlane. Taki sposób rozumienia analizowanego przepisu koresponduje z istotą urządzeń technicznych, które nie są wytworem procesów budowlanych<sup>14</sup>. Należy także zwrócić uwagę, że konstrukcja art. 3 pkt 3 uPb świadczy o celowym dążeniu ustawodawcy do wyróżnienia w obiektach budowlanych części budowlanych oraz części niebudowlanych, a nie traktowania ich w sposób ogólny jako całości<sup>15</sup>. Jak wyżej wskazano, zgodnie z wykładnią systemową Prawa budowlanego, nie jest możliwa sytuacja, w której budowla będzie składała się z innych budowli<sup>16</sup>. Koresponduje to w pełni z treścią art. 3 pkt 3 uPb nakazującą jako budowlę traktować tylko części budowlane urządzeń technicznych. Gdyby za budowlę uznać całość techniczno – użytkową – czyli zarówno urządzenie techniczne, jak i części budowlane – to taka budowla byłaby złożona z innej budowli, tj. elementów budowlanych, które zgodnie ze wskazanym przepisem samodzielnie stanowią budowlę oraz urządzenia technicznego. Przy czym ustawodawca w art. 3 pkt 3 uPb wyraźnie wskazuje, że budowlę stanowią wyłącznie wolnostojące urządzenia techniczne, natomiast w analizowanym przypadku urządzenie techniczne posadowione na fundamencie (samodzielnej budowli), nie jest wolnostojące. Tymczasem ustawodawca wyraźnie i w sposób zamierzony ustalił, że budowlą są tylko części budowlane urządzeń technicznych. Gdyby ustawodawca dążył do opodatkowania również urządzeń technicznych, to z pewnością nie definiowałby, jako budowli wyłącznie samych elementów budowlanych<sup>17</sup>.

Wreszcie omówienia wymaga końcowy fragment art. 3 pkt 3 uPb. Wymieniono w nim przykłady budowli w postaci elementów budowlanych urządzeń technicznych: kotłów, pieców przemysłowych – elektrowni wiatrowych od dnia 26.09.2005 r. - i innych urządzeń. Nie ulega wątpliwości, że te urządzenia to urządzenia techniczne. **Dla niniejszej skargi konstytucyjnej szczególnie znacznie ma natomiast zwrot „i innych urządzeń”**. Pozwala on bowiem zakwalifikować do grupy „innych urządzeń” takie urządzenia techniczne, które są podobne do podanych w tym przepisie.

Wyżej przedstawioną argumentację dotyczącą wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b) w zw. z art. 3 pkt 3 uPb, zaprezentował m. in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 15 lipca 2010 roku (sygn. akt. SA/Gl 323/10) dotyczącym baterii koksowniczych. Spór, który doprowadził do wydania wskazanego orzeczenia, koncentrował się na zagadnieniu analogicznym do obiektów elektrofiltrów, tj. problemie opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych - baterii koksowniczych. Problem polegał na ustaleniu, czy baterie powinny być opodatkowane jako całości techniczno – użytkowe, czy też opodatkowaniu powinny podlegać wyłącznie ich części budowlane. W tym przedmiocie Sąd uznał, że: *„nie ulega wątpliwości, że ustawodawca odmiennie potraktował urządzenia techniczne bez budowlanej części od urządzeń technicznych posiadających taką część. Pierwsze z tych urządzeń*

---

<sup>14</sup> wyrok NSA z dn. 30.07.2009 r., sygn. akt: II FSK 202/08; wyrok WSA w Gliwicach z dn. 15.07.2010 r., sygn. akt: I SA/Gl 321/10; wyrok WSA w Gliwicach z dn. 15.11.2010 r., sygn. akt: I SA/Gl 782/10; wyrok WSA w Szczecinie z dn. 23.02.2011 r., sygn. akt: I SA/Sz 887/10

<sup>15</sup> B. Brzeziński, W. Morawski, Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości, Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 7 czerwca 2006 r., sygn. akt: I SA/Lu 158/06

<sup>16</sup> wyrok NSA z dn. 30.07.2009 r., sygn. akt: II FSK 202/08; wyrok WSA w Gliwicach z dn. 15.07.2010 r., sygn. akt: I SA/Gl 321/10

<sup>17</sup> wyrok NSA z dn. 30.07.2009 r., sygn. akt: II FSK 202/08

zakwalifikowane zostały jako budowle, w odniesieniu do drugich uznano natomiast, że budowlą jest część budowlana urządzenia technicznego.”

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 lipca 2009 roku (sygn. akt: II FSK 202/08) wyraził również następujący pogląd: „Przyjęcie poprzez ustawodawcę w omawianym zakresie za budowlę „części budowlanych urządzeń technicznych”, takich jak np. elektrownie wiatrowe, wskazuje że jego intencją było nie traktowanie każdego obiektu budowlanego jako całości, ale wyróżnienie w nim części budowlanych i „niebudowlanych”.

Identyczne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt: II FSK 1101/08, czy w wyroku z dnia 7 października 2009 r., sygn. akt: II FSK 635/08 oraz w wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt: II FSK 1184/08, a także WSA w Szczecinie - wyrok z dnia 7 listopada 2007 r., sygn. akt: I SA/Sz 171/07, WSA w Bydgoszczy – wyrok z dnia 16 marca 2010 r., sygn. akt: I SA/Bd 86/10, WSA w Rzeszowie – wyrok z dnia 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt: I SA/Rz 340/10).

Bogate orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym orzeczenia wydane w sprawie Skarżącego, wskazuje jednak, że przyznanie decydującej roli definicji obiektu budowlanego, zawartej w art. 3 pkt 1 lit. b) uPb, prowadzi do odmiennych rozstrzygnięć. Wedle tego stanowiska za budowlę należy uznać obiekt budowlany wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, stanowiący całość techniczno-użytkową. **W zależności zatem od przyjętej przez konkretny organ czy sąd administracyjny wykładni przepisów, za budowlę może być uznany jedynie fundament i części budowlane obiektu składającego się z urządzenia technicznego oraz tych fundamentów i części budowlanych albo zarówno elementy budowlane takiego obiektu, jak i urządzenie techniczne, instalacje, i tym podobne elementy w gruncie rzeczy nieokreślone przez ustawodawcę, które pozostawać będą w związku techniczno-użytkowym.** Wątpliwości podatników i organów z reguły koncentrują się wokół obiektów o bardzo złożonej i specyficznej budowie, gdzie nieodzowne staje się sięgnięcie do wiadomości specjalnych posiadanych przez biegłych. Jak pokazują liczne sprawy rozpatrywane przez sądy administracyjne, niejednokrotnie powołanie nawet kilku niezależnych specjalistów nie daje jednoznacznych rezultatów. **Przepisy prawa budowlanego są na tyle elastyczne i nieprecyzyjne, że specjaliści dochodzą do odmiennych ocen tych samych obiektów. Nie sposób również nie zauważyć, że osoby powoływane na biegłych rzeczoznawców z reguły są specjalistami z zakresu procesu budowlanego i w swojej pracy zawodowej stosują przepisy prawa budowlanego, a nie ustaw podatkowych.** Osoby te oceniając związki pomiędzy elementami składowymi złożonego obiektu częstokroć posługują się rozumieniem przepisów Prawa budowlanego w kształcie, w jakim funkcjonują one na gruncie uPb. Inne natomiast powinno być rozumienie i funkcjonowanie tych samych przepisów na gruncie regulacji podatkowych, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu pod sygn. P 33/09. **Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest następnie powielanie przez organy podatkowe i sądy administracyjne oceny obiektów dokonanych przez biegłych i dokonywanie na tej podstawie kwalifikacji prawopodatkowej tych obiektów. Występuje zatem w praktyce sytuacja, gdy wskutek niejednoznacznych i nieprecyzyjnych przepisów, o opodatkowaniu danego obiektu faktycznie decyduje osoba biegłego powołanego w sprawie, a nie organ podatkowy, który nie posiada specjalistycznej wiedzy pozwalającej na samodzielne określenie przedmiotu opodatkowania przez ten organ.** Wobec tego kompetencja związana z określeniem przedmiotu opodatkowania z ustawodawcy przechodzi faktycznie na biegłego.



## **5. Wątpliwości związane z otwartym katalogiem budowli oraz niejasnym określeniem elementów składających się na budowlę:**

Analizowane regulacje prawne, będące przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej, w ocenie Skarżącego, mogą zostać poddane krytyce również z innych powodów. Po pierwsze, organ chcąc prawidłowo określić, czy dany obiekt podlega opodatkowaniu, a nie został wymieniony wprost w ustawie Prawo budowlane, musi skorzystać z analogii z ustawy. Korzystając z analogii organ obejmuje obowiązkiem podatkowym obiekt nie wskazany wprost w ustawie, a zatem ten sposób wykładni stosowany jest na niekorzyść podatników. Po drugie, nawet gdy dany obiekt zostanie prawidłowo zakwalifikowany jako budowla, to organ musi określić, jakie jego elementy składają się na substancję budowli, tj. wartość jakich części składowych należy uwzględnić w podstawie opodatkowania. Użyte przez ustawodawcę w art. 3 pkt 1 lit. b) sformułowanie „*wraz z instalacjami i urządzeniami, stanowiąca całość techniczno-użytkową*” nie stanowi wyraźnej granicy określającej, jaki element obiektu wlicza się do podstawy opodatkowania. Współczesne zakłady produkcyjne i technologie są na tyle skomplikowane, że niejednokrotnie specjaliści nie są w stanie określić, gdzie kończy się jedna budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową, a gdzie zaczyna się druga budowla. Można śmiało postawić tezę, iż cały kompleks przemysłowy stanowi całość techniczno-użytkową, bowiem jest systemem powiązanych obiektów i elementów, które sterowane są centralnie przez nowoczesne systemy komputerowe i specjalistyczne oprogramowanie.

**Zarzut ten najlepiej zobrazuje odwołanie się do budowy obiektu elektrofiltra. Posłużenie się pojęciem całości techniczno-użytkowej nie daje odpowiedzi na pytanie, czy w skład tego obiektu należy zaliczyć wyłącznie urządzenie techniczne elektrofiltra, posadowione na fundamencie budowlanym, czy może sięgnąć jeszcze dalej i uznać za instalację i urządzenie kabel wraz z komputerem (jednostką sterującą), bez której urządzenie elektrofiltra nie mogłoby właściwie funkcjonować.** W dobie obecnych rozwiązań technologicznych i rozwoju sieci informatycznych, owa jednostka sterująca może znajdować się w odległości kilku, a nawet kilkuset kilometrów od obiektu elektrofiltra. Jednak ocena związku techniczno-użytkowego, a zwłaszcza sposobu sterowania tym urządzeniem, może prowadzić do konkluzji, że budowla stanowi jeden obiekt z jednostką sterującą, gdy bez tego elementu urządzenie elektrofiltra nie mogłoby właściwie funkcjonować w strukturze przedsiębiorstwa.

## **6. Zastrzeżenia natury konstytucyjnej wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny i dotyczące sformułowania i wykładni przepisów ustawy podatkowej w zakresie opodatkowania budowli, wątpliwości związane z zakazem stosowania analogii na gruncie ustawy podatkowej:**

Jak zostało wyżej wskazane, kompleksowej wykładni i oceny poprawności oraz zgodności z Konstytucją definicji legalnych funkcjonujących na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 (dalej zwany wyrokiem TK). Trybunał Konstytucyjny w powołanym orzeczeniu stwierdził wprawdzie, że definicja budowli i urządzenia budowlanego na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodna z Konstytucją, jednak poczynił szereg zastrzeżeń dotyczących sposobu jej wykładni, które zostaną poniżej omówione.



Na gruncie UPOL niekonstytucyjność przepisu ustawy podatkowej wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się pogodzić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię, względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne.

**Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego**, o ile nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że **te same definicje w odniesieniu do UPOL nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.** Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny<sup>18</sup>. W praktyce oznacza to m.in., że **przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane *per analogiam* na niekorzyść podatników. W doktrynie wskazuje się, że „Analogia jest w istocie rzeczą tworzeniem norm prawnych. Prawotwórczy charakter analogii powoduje, że judykatura częstokroć odcina się wyraźnie od tezy, że możliwe byłoby rozstrzygnięcie sprawy w drodze rozumowania przez analogię. Klóci się to bowiem z założeniami ustrojowymi systemów politycznych opartych na trójpodziale władz, zgodnie z którymi sądy stosują prawo, ale nie mogą go tworzyć.”<sup>19</sup>.**

Definicja wyrażenia „budowla”, występująca w ustawie Prawo budowlane, jak zostało wyżej wskazane, ma w rzeczywistości charakter definicji zakresowej częściowej, a tym samym zakwalifikowanie jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do analogii z ustawy. Jakkolwiek posłużenie się definicją tego rodzaju nie budzi zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego, to należy całkowicie wykluczyć możliwość identycznego jej stosowania na gruncie prawa podatkowego. Precyzyjnie rzecz ujmując, **z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 uPb, nienależące do kategorii obiektów wymienionych *expressis verbis* w tym przepisie (lub w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz jedynie podobne do tych obiektów.** Jakkolwiek

<sup>18</sup> por. wyroki TK: z 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06; z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; z 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68

<sup>19</sup> por. B. Brzeziński, *Analogia *revivat?**, Prawo i podatki nr 10/2007, str.26

mogłoby się wydawać, że sformułowana teza nie daje się pogodzić z orzecznictwem sądowym, dopuszczającym opodatkowanie obiektów o cechach zbliżonych do obiektów wprost wskazanych w analizowanej definicji z art. 3 pkt 3 uPb, to podkreślić trzeba, iż owa rozbieżność występuje wyłącznie na poziomie teoretycznym. Trybunał Konstytucyjny uznał, że w praktyce sądy administracyjne za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznają budowle wyraźnie określone w art. 3 pkt 3 uPb. Natomiast w odniesieniu do innych obiektów, które potencjalnie mogłyby zostać zakwalifikowane jako budowle ze względu na ich istotne podobieństwo do obiektów należących do pierwszej ze wskazanych kategorii, najczęściej nie dopatrują się istnienia takiego podobieństwa, zastrzegając przy tym, że regulacji prawa podatkowego nie wolno stosować „rozszerzająco”<sup>20</sup>. Oznacza to, że **nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu ustawy Prawo budowlane może zostać uznany za budowlę w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu uPb może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

Tożsame zastrzeżenia w kwestii stosowania analogii Trybunał Konstytucyjny sformułował wobec definicji urządzenia budowlanego wskazując, że z trzech powodów **nie wszystkie obiekty uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu uPb mogą zostać uznane za budowle w ujęciu UPOL**, a tym samym podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Po pierwsze, ze względu na nieostrość terminów występujących w definiensie omawianej definicji kwalifikacja określonych urządzeń jako urządzeń budowlanych – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie są urządzenia wprost wymienione w jej treści – może niekiedy wymagać posłużenia się analogią z ustawy. **Stosowanie na gruncie prawa podatkowego tej definicji (tj. art. 3 pkt 9 uPb) musi jednak uwzględniać okoliczność, że wykładnia *per analogiam* na niekorzyść podatnika jest zakazana w świetle standardów konstytucyjnych.** Oznacza to w rezultacie, iż opodatkowaniu na podstawie UPOL podlegać będą tylko te urządzenia budowlane, w rozumieniu Prawa budowlanego, które bezspornie odpowiadają charakterystyce zawartej w omawianej definicji (tj. w definicji z art. 3 pkt 9 uPb lub w pozostałych przepisach uPb albo w załączniku do tej ustawy), a ewentualne wątpliwości należy rozstrzygać w oparciu o *argumentum a contrario*. Po drugie, mając na uwadze, że o uznaniu urządzeń technicznych za urządzenia budowlane decyduje na gruncie prawa budowlanego określony ich związek z obiektami budowlanymi, a nie wszystkie obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu uPb są budowlami w ujęciu UPOL, to nie sposób nie zauważyć, iż **nie każde urządzenie budowlane w rozumieniu uPb zostanie zakwalifikowane jako budowla w ujęciu UPOL.** Po trzeciej, urządzenie budowlane na gruncie uPb ma zapewniać możliwość korzystania zgodnie z przeznaczeniem z obiektu budowlanego dowolnego rodzaju, skoro jednak opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie obiekty budowlane w postaci budynku i budowli, ale już nie obiekty budowlane w postaci obiektu małej architektury, to przyjąć należy, że pojęcie budowli występujące w UPOL nie obejmuje urządzeń budowlanych związanych z obiektami małej architektury.

---

<sup>20</sup> zob. wyrok WSA w Gdańsku z 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 598/07, Lex nr 326607; wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210

Podkreślić trzeba, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż uPb, to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście UPOL. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do uPb precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu uPb. W ślad za rozważaniami Trybunału Konstytucyjnego, konieczne okazuje się jednak poczynienie pewnego istotnego zastrzeżenia. W prawie podatkowym – inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego – obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie istnieją podstawy, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie UPOL. **Odwołanie się w UPOL do przepisów prawa budowlanego należy bowiem interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej.** Stanowisko to, zdaniem Trybunału, potwierdzają liczne orzeczenia sądów administracyjnych<sup>21</sup>.

Wyżej przedstawione rozważania, zaczerpnięte z wyroku Trybunału Konstytucyjnego wydanego w sprawie pod sygn. P 33/09, wskazują na nieprecyzyjność i wieloznaczność definicji legalnych zawartych w UPOL i uPb. Na tej podstawie Trybunał Konstytucyjny sformułował ogólny wniosekrefleksję, iż *„zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.”*

## VI. PODMIOTOWE PRAWA LUB WOLNOŚCI KONSTYTUCYJNE, KTÓRYCH NARUSZENIE WIĄŻE SIĘ Z WYDANIEM ORZECZENIA ORGANU WŁADZY PUBLICZNEJ:

W ocenie Skarżącego, wydane w jego sprawie decyzje organów podatkowych w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2005 r., jak również orzeczenia sądów administracyjnych wydane w przedmiocie zbadania

---

<sup>21</sup> zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; odmiennie jednak: wyrok NSA z 30 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 1411/07, Legalis, w którym powołano się na pogląd wyrażony w uchwale NSA z 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FPS 1/09, ONSA i WSA nr 5/2009, poz. 88, z zastrzeżeniem, że analiza treści wskazanej uchwały nie potwierdza, by wyrażono w niej zapatrywanie, jakoby odwołanie się do przepisów prawa budowlanego obejmowało również akty wykonawcze wydane na podstawie uPb

legalności ww. decyzji, naruszają konstytucyjnie chronione prawa Skarżącego, tj. wolność prowadzenia działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji) oraz prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

### **1. Wolność działalności gospodarczej jako konstytucyjnie chronione prawo podmiotowe:**

Stosownie do art. 20 Konstytucji społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Ograniczenie wolności prowadzenia działalności gospodarczej - w myśl postanowień art. 22 Konstytucji - dopuszczalne jest tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Przyjęte rozwiązania stanowią istotną ochronę przed ingerencją prawodawcy w sferę wolności podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. Ustawowa ranga przepisów ograniczających swobodę działalności gospodarczej wyłącza tym samym możliwości prawotwórczej ingerencji organów administracji publicznej w sferę wolności gospodarczej. Z zestawienia przepisów art. 20 i 22 Konstytucji wynika, iż pełnią one dwojaką rolę. Po pierwsze, formułują jedną z zasad ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej, który opiera się na rozwoju państwa poprzez funkcjonujące mechanizmy rynkowe, w które organy władzy publicznej i samo państwo mogą ingerować wyłącznie w granicach przewidzianych prawem, a nadto, gdy ingerencja taka ma formę ustawy i uzasadnione podstawy, których źródło stanowią inne normy konstytucyjne. Przykładowy katalog dóbr, mogących uzasadniać ingerencję w wolność prowadzenia działalności gospodarczej, zawiera art. 31 ust. 2 Konstytucji, tj. bezpieczeństwo i porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia, moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ochrona tych dóbr należy z natury rzeczy do państwa, które poprzez swoje organy winno podjąć właściwe w tym zakresie działania, w tym także działania legislacyjne. Po drugie, norma art. 22 Konstytucji może stanowić podstawę do formułowania prawa podmiotowego przysługującego każdemu, kto podejmuje i zamierza prowadzić działalność gospodarczą. Na treść prawa podmiotowego wyrażającego wolność prowadzenia działalności gospodarczej składa się wolność podjęcia decyzji o rozpoczęciu działalności, jej przedmiocie, zakresie, ramach organizacyjno-prawnych, następnie wolność wykonywania tej działalności, podejmowania bieżących decyzji gospodarczych, realizacji zysku, alokacji środków i wreszcie wolność decyzji o zakończeniu aktywności w sferze prowadzenia działalności. **O treści wolności prowadzenia działalności gospodarczej, w ocenie Skarżącego, stanowią również w sposób istotny regulacje prawne, w tym o charakterze gwarancyjnym. Ogólnie rzecz ujmując wyznaczenie granic przestrzeni, w której realizowana będzie wolność prowadzenia działalności gospodarczej, sprowadza się do określenia ram ustrojowych i instytucjonalnych państwa, wprowadzenia przejrzystych zasad stanowienia prawa, jego wykonywania i stosowania oraz kontroli nad przestrzeganiem realizacji ustanowionego prawa, które w Rzeczypospolitej Polskiej odzwierciedla zasada trójpodziału władzy.** Innymi słowy podmiot podejmujący działalność gospodarczą w obszarze jurysdykcyjnym Rzeczypospolitej Polskiej z jednej strony spodziewa się, a z drugiej strony oczekuje stworzenia mechanizmów i regulacji, które pozwolą mu realizować swoje prawo z zachowaniem skonkretyzowanych praw państwa, osób trzecich i wreszcie samego uprawnionego. Osoba korzystająca z wolności prowadzenia działalności gospodarczej

oczekuje (i ma do tego prawo na gruncie Konstytucji), że organy władzy publicznej nie będą naruszać jej wolności ponad granice określone w Konstytucji oraz przepisach rangi ustawowej, zapewnią należytą ochronę przed bezprawnymi działaniami podmiotów trzecich (dbanie o ład i porządek publiczny) oraz ustanowią procedury dochodzenia i obrony przed roszczeniami innych podmiotów, w tym państwa (procedury administracyjne, system sądownictwa, itp.). Z punktu widzenia relacji jednostka - państwo, dyrektywy kierunkowe w tym zakresie zawiera art. 2 Konstytucji formułujący zasadę demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej oraz art. 7 Konstytucji stanowiący, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Żyjąc w demokratycznym państwie prawnym obywatel ma prawo oczekiwać od Państwa jasnego sformułowania przepisów, a w przypadku kiedy Państwo formułuje niejasne przepisy, to Państwo, w tym organy samorządu terytorialnego, nie mogą z takich przepisów formułować orzeczeń, decyzji, etc., które są niekorzystne dla obywatela. Mielibyśmy do czynienia z bardzo niebezpieczną sytuacją, kiedy niejasne przepisy stałyby się instrumentarium w rękach Państwa do stosowania sankcji czy nakładania na obywateli nieprzewidzianych czy dodatkowych obowiązków. Takie postępowanie, zdaniem Skarżącego, niewiele ma wspólnego z zasadą demokratycznego państwa prawnego i stanowi jej rażące naruszenie.

Adresatem norm konstytucyjnych, formułujących zasadę swobody działalności gospodarczej, w zakresie obowiązku jej zagwarantowania są władze publiczne, tj. organy i instytucje o państwowym lub samorządowym charakterze, które sprawują kompetencję władczą (imperium), w szczególności ustawodawca, który z mocy innych uregulowań konstytucyjnych uprawniony jest do stanowienia prawa rangi ustawowej.

W ocenie Skarżącego, koniecznym warunkiem prawidłowej realizacji wolności prowadzenia działalności gospodarczej, jest przewidywalność skutków podejmowanych decyzji co do aktywności i rozmiarów prowadzonej działalności. W swojej działalności Skarżący kieruje się rachunkiem ekonomicznym. Realia prowadzenia działalności wymagają bieżącej analizy oraz planowania na przyszłość swoich dochodów i kosztów związanych z prowadzoną działalnością. Przedsiębiorstwo prowadzone przez Skarżącego winno się bilansować, w tym sensie, że koszty jego funkcjonowania (surowce, koszty pracownicze, koszty tworzenia i utrzymywania w sprawności potencjału produkcyjnego, obciążenia publicznoprawne) nie mogą przekroczyć przychodów, a pożądane jest wypracowanie słusznego zysku, w celu umożliwienia dalszego rozwoju oraz wypłaty dywidendy akcjonariuszom. Pozycja kosztowa dotycząca obciążeń publicznoprawnych stanowi istotny element w kształtowaniu bieżącego funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstwa, dlatego pożądane jest by wysokość tych obciążeń była przewidywalna i stabilna w czasie. Jednak z uwagi na regulacje prawne dotyczące okresów przedawnienia zobowiązań podatkowych, Skarżący przez okres pięciu lat niezmiennie pozostaje w niepewności co do istnienia ewentualnych zaległości podatkowych. Oznacza to, że nawet po wielu latach od zamknięcia okresów rozliczeniowych organy podatkowe mogą zakwestionować prawidłowość zadeklarowanego podatku i wymierzyć go za cały okres w wyższej wysokości aniżeli pierwotnie zapłacona. Z taką sytuacją mamy miejsce w sprawie Skarżącego, która legła u podstaw złożenia niniejszej skargi konstytucyjnej. Prezydent Miasta G , a następnie SKO w G określiły Skarżącemu za lata 2002-2006 zaległość podatkową, co skutkowało koniecznością zapłaty, w krótkim okresie czasu, złotych zaległego podatku od nieruchomości wraz z odsetkami. Obciążenie

Skarżącego ww. kwotą poprzedzone zostało kilkuletnim postępowaniem podatkowym, w trakcie którego Skarżącego pozostawał w niepewności co do wyniku sprawy. Wyżej opisany przypadek Skarżącego ukazuje w jakich niepewnych i nieprzewidywalnych warunkach wykonywana jest wolność prowadzenia działalności gospodarczej. Przedsiębiorcy, wskutek istnienia niejasnych regulacji podatkowych, które muszą często sami stosować (podatek od nieruchomości regulowany jest w drodze tzw. „samowymiaru”) zmuszeni są do tworzenia rezerw finansowych i ograniczania swojej aktywności. Ryzyko związane brakiem stabilizacji kosztu prowadzenia działalności w zakresie obciążeń podatkowych, skutkuje ograniczeniem konkurencyjności (wysokie koszty produkcji), ograniczeniem inwestycji (obawa konieczności przesunięcia środków na poczet spłaty ew. zaległości podatkowych), ograniczeniem innowacyjności, ograniczeniem możliwości kierowania wolnych środków w celu poprawy warunków pracy, podwyżki wynagrodzeń, działalności socjalnej, ochrony środowiska naturalnego, itp. Niejasność i nieprecyzyjność przepisów podatkowych wiąże się również ze zwiększonym ryzykiem błędów w stosowaniu prawa przez organy podatkowe, przedłużaniem się postępowań podatkowych oraz trudnościami w kontroli przez sądy administracyjne legalności działania organów podatkowych.

## 2. Prawo własności jako konstytucyjnie chronione prawo podmiotowe:

W art. 64 ust 1 Konstytucja przyznaje każdemu prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo do dziedziczenia. W ustępie 3 powołanego przepisu wskazano, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim ograniczenie nie narusza istoty tego prawa. Powołane normy konstytucyjne formułują prawo podmiotowe, będące pod ochroną, na co wprost wskazuje norma art. 21 ust. 1 Konstytucji (Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia. Dodatkowo w art. 21 ust. 2 Konstytucji podkreślono, że wywłaszczenie, jako ingerencja w istotę prawa własności, dopuszczalne jest jedynie wówczas, gdy dokonywane jest na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem. Wobec tego nawet w sytuacji tak drastycznej ingerencji w prawo własności, jakim jest jego wywłaszczenie, musi prowadzić ono do wypłaty słusznego odszkodowania, a zatem w miejsce jednego prawa majątkowego, prawa do majątku wywłaszczonego, musi wchodzić inne, ekwiwalentne prawo majątkowe. Normę art. 64 Konstytucji RP należy również rozumieć jako przejaw konkretyzacji ogólnej zasady ustrojowej uznającej własność prywatną za jedną z podstawowych instytucji porządku gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej, o czym stanowi art. 20 Konstytucji. Ponadto, zestawienie art. 21 i 64 Konstytucji pozwala na sformułowanie wobec ustawodawcy i organów władzy publicznej nakazu wprowadzenia odpowiednich instrumentów prawnych w celu zapewnienia ich skutecznej realizacji, jak i w celu ochrony prawa własności zarówno przed zakusami państwa, jak i podmiotów trzecich.

Nie sposób również nie wspomnieć o **związkach zasady wolności prowadzenia działalności gospodarczej z zasadą ochrony prawa własności**. W ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t. j. Dz. U. 2002, Nr 220 poz. 1447, ze zm.), ustawodawca zdefiniował pojęcie działalności gospodarczej jako zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Jest zatem oczywiste, iż jednym z podstawowych i głównych

celów, a zarazem rezultatem wykonywania przez jednostkę prawa podmiotowego wolności prowadzenia działalności gospodarczej, jest pozyskiwanie prawa własności. Przedmiotem ochrony konstytucyjnej jest zatem zarówno sam proces dochodzenia, uzyskania prawa własności, który może być realizowany w drodze podjęcia działalności gospodarczej, jak i rezultat tej aktywności, tj. zgromadzony w ten sposób majątek. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego potwierdza, że normy konstytucyjne art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 stanowią źródło praw podmiotowych podlegających ochronie w trybie skargi konstytucyjnej<sup>22</sup>.

Nakładanie podatków w istocie prowadzi do pozbawiania podatników ich własności w celu redystrybucji dóbr i usług, sfinansowania kosztów funkcjonowania państwa oraz zapewnienie realizacji zadań państwa i samorządu terytorialnego w zakresie m. in. utrzymania porządku publicznego, stworzenia infrastruktury służącej ogółowi społeczeństwa, wspierania osób najuboższych i wielu innych przedsięwzięć. Stąd też tak istotne z punktu widzenia ochrony prawa własności jest precyzyjne określenie wysokości danin i ciężarów publicznych, a w razie wątpliwości powstrzymanie się przez organy państwa w ingerencję w prawo własności. Funkcjonowanie niejasnych przepisów umożliwiających organom podatkowym nakładanie podatków w wysokości nie wynikającej z przepisów prawa ogranicza podatnikom możliwość korzystania z ich własności. Do istoty prawa własności należy pozostawienie właścicielowi możliwości decydowania o swoim majątku. Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Skarżący, płacąc wyższy podatek od nieruchomości, związany z niejasnymi regulacjami podatkowymi, które są interpretowane na jego niekorzyść, nie zyskuje zatem nawet roszczenia do podmiotu publicznoprawnego o przeznaczenie tych środków bezpośrednio na własne potrzeby czy też realizację słusznych potrzeb swoich pracowników. Środki przekazane tytułem zapłaty za zobowiązania podatkowe, których nałożenie budzi kontrowersje, Skarżący mógłby redystrybuować we własnym zakresie i samodzielnie decydować czy przeznaczy je na nowe inwestycje i nowe miejsca pracy, czy też premie lub podwyżkę wynagrodzeń swoich pracowników, działalność socjalną, społeczną, kulturalną, itp. Powyższe dobitnie ukazuje, dlaczego Konstytucja obejmuje ochroną prawo własności i nakłada surowe kryteria i warunki ingerencji organów państwa w to prawo. Istnienie przepisów prawa podatkowego, które nie spełniają konstytucyjnych wymagań ocenić należy jako naruszające omawiane prawo podmiotowe.

### **3. Konstytucyjne umocowanie ograniczenia praw podmiotowych w drodze nakładania podatków:**

Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji RP). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji, w dziedzinie prawa daninowego<sup>23</sup>. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw

---

<sup>22</sup> zob. wyrok TK z dnia 17.11.2010 r., sygn. akt SK 23/07, OTK ZU nr 9/a/2010, poz. 103 i sygn. SK 79/06, OTK-A 2008/9/153 cyt. za LEX nr 460169

<sup>23</sup> por. postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 166

majątkowych należy do zasadniczej treści podatku<sup>24</sup>. Nie każda więc niekorzystna zmiana sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych<sup>25</sup>. Tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje bowiem uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji<sup>26</sup>. **Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całością obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałyby się on instrumentem konfiskaty mienia<sup>27</sup>.**

Zdaniem Skarżącego system prawa podatkowego powinien być skonstruowany w taki sposób, by stymulować podatników do kierowania swojej aktywności i kapitału na realizację społecznie pożądanego celów. Szereg regulacji podatkowych (m. in. podatek dochodowy) czy też opłata w zasadzie o skutku równoważnym (np. opłaty za korzystanie ze środowiska nakładane na podstawie ustawy Prawo ochrony środowiska), wprowadzają ulgi i premie dla podmiotów, które inwestują w nowe technologie (innowacyjność), tworzą nowe miejsca pracy, inwestują w systemy zapewniające lepszą ochronę środowiska i bezpieczeństwo, itp. Tymczasem brak pewności Skarżącego co do zakresu i przewidywanej wysokości ciężarów związanych z podatkiem od nieruchomości w praktyce ogranicza jego plany inwestycyjne. **Nieprecyzyjność zakwestionowanych w niniejszej skardze przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wywołuje u Skarżącego obawę przed inwestowaniem w nowe technologie i modernizację swojego przedsiębiorstwa. Wdrożenie nowych urządzeń czy technologii, które siłą rzeczy będą związane i będą stanowiły całość techniczno-użytkową z innymi środkami biorącymi udział w procesie produkcji energii, obarczone jest ryzykiem wliczenia wartości tychże ulepszeń do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nawet gdy wdrożone technologie czy urządzenia nie będą z pozoru wytworem procesu budowlanego.**

Wyżej opisane ryzyka związane z brakiem pewności prawnej co do przewidywanych obciążeń podatkowych, niewątpliwie w szerszej perspektywie wpływają na całość funkcjonowania państwa, bowiem obniżają konkurencyjność gospodarki oraz budują obraz państwa jako nieprzyjawnego nowym inwestorom i nowym technologiom. W tym kontekście wysoki poziom legislacji i pewności prawa, zwłaszcza w takiej sferze, jaką są daniny publiczne i podatki, jest istotnym czynnikiem w budowaniu pozytywnego wizerunku państwa oraz urzeczywistnianiu zasady demokratycznego państwa prawa.

## **VII. KONSTYTUCYJNY WZORZEC KONTROLI ZAKWESTIONOWANYCH W SKARDZE PRZEPISÓW:**

---

<sup>24</sup> por. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153

<sup>25</sup> por. wyrok z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4 i powołane tam orzecznictwo

<sup>26</sup> por. wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257

<sup>27</sup> zob. wyroki z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK-A 2008/9/153 cyt. za LEX nr 460169



Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 9 października 2007 r., w sprawie pod sygnaturą SK 70/06<sup>28</sup>, powołując się na swoje bogate orzecznictwo, wskazał, że konstytucyjne wolności i prawa jednostki zostały zagwarantowane nie tylko w przepisach rozdziału II Konstytucji, ale także w przepisach innych rozdziałów ustawy zasadniczej. Przepisy poddające pod ochronę konstytucyjne wolności i prawa muszą być przy tym interpretowane systemowo, w ramach konstytucyjnych przepisów określających sferę wolności i praw jednostki. Regulacje te stanowią nierozzerwalną całość. Z tego względu Trybunał Konstytucyjny uznawał w swoim orzecznictwie za dopuszczalne wskazanie jako samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji oraz innych norm zawartych w konstytucyjnych przepisach odnoszących się do zapewnienia ochrony praw i interesów jednostki, jeżeli skarżący jednoznacznie wskazał prawo podmiotowe, którego dotyczą zakwestionowane regulacje.

W ocenie Skarżącego istotę prawa podmiotowego podlegającego konstytucyjnej ochronie ustalać należy w oparciu o całokształt uregulowań Konstytucji. Innymi słowy nie sposób zatem wskazać konkretnych przepisów Konstytucji, na podstawie których można byłoby w sposób zupełny i wyczerpujący dekodować treść prawa podmiotowego. W niniejszej skardze, Skarżący z jednej strony wyodrębnił normy formułujące wprost prawo podmiotowe konstytucyjnie chronione, tj. wolność prowadzenia działalności gospodarczej oraz prawo własności. Z drugiej strony wyodrębnić należy wzorce kontroli, które Skarżący wywodzi z art. 2, art. 7, art. 10 ust. 1 i 2, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Przy czym wzorce te można ogólnie określić jako konstytucyjne zasady i ramy postępowania z prawem podmiotowym. Prawo własności oraz wolność prowadzenia działalności gospodarczej nie są prawami podmiotowymi o charakterze absolutnym (jak chociażby ochrona życia ludzkiego w systemach prawnych wykluczających stosowanie kary śmierci), w tym sensie, że ustawodawca już w samej Konstytucji formułuje dopuszczalne ograniczenia i możliwość ingerencji w te prawa. Konstytucja formułuje również standardy i wymogi przy wprowadzaniu ograniczeń i ingerencji w ww. prawa podmiotowe. Tak więc przykładowo zasada określoności stanowionych przepisów prawa, wywodzona z zasady demokratycznego państwa prawnego inaczej musi być postrzegana na gruncie oceny regulacji prawa rodzinnego, gdzie sąd rodzinny powinien dysponować na tyle elastycznymi normami prawnymi by móc w pełni realizować takie wartości jak dobro dziecka czy ochrona rodziny. Natomiast w gałęziach prawa takich jak prawo karne czy prawo podatkowe, wymagać należy wysokiej precyzyjności i określoności norm prawnych, które na gruncie tych gałęzi prawa z reguły mają charakter represyjny i ingerujący w istotę konstytucyjnie chronionych praw podmiotowych.

Normy konstytucyjne zawierające wzorce kontroli mają również nieocenione znaczenie w aspekcie, w jakim wskazują dyrektywy wykładni przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że jeśli na gruncie obowiązujących reguł wykładni możliwe są różne interpretacje określonego przepisu, organy stosujące prawo powinny ustalić jego rozumienie w taki sposób, aby możliwie najpełniej urzeczywistnić zasady i wartości konstytucyjne<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> OTK-A 2007/6/64 cyt. za LEX nr 272801

<sup>29</sup> por. wyrok z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK-A 2007/4/37 cyt. za LEX nr 270205

1. Zasada demokratycznego państwa prawnego i zasada praworządności (art. 2 i art. 7) jako element wzorca kontroli:

W orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się z zasady demokratycznego państwa prawnego daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych). Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo. Z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restrykcyjnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, „*naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań*”<sup>30</sup>. **Z zasady określoności wynika, że „każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów”**. Trybunał podkreślał wielokrotnie, że „*dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego*”<sup>31</sup> - w wyroku z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02<sup>32</sup>.

Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenie ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać konsekwencje podatkowe swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby **zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciężających na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku**<sup>33</sup>. Jak wskazał Trybunał w wyroku z 24 lutego 2003 r.<sup>34</sup>, zasady poprawnej legislacji są funkcjonalnie związane z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. **Przepisy powinny być formułowane w sposób jasny i precyzyjny. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów poprawnych**

<sup>30</sup> wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33

<sup>31</sup> por. wyroki z: 10 października 1998 r., K 39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30

<sup>32</sup> OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83

<sup>33</sup> por. wyrok z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK-A 2007/4/37 cyt. za LEX nr 270205

<sup>34</sup> sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13

pod względem językowym, klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów. Natomiast przepisy precyzyjne to przepisy sformułowane w możliwie najwyższym stopniu jednoznacznie tak, by ograniczyć interpretatorowi zbędne wątpliwości w odtworzeniu z nich norm prawnych wyznaczających co, kto i kiedy powinien czytać.

W wyroku z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02<sup>35</sup> Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę, że: *"z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w (...) materii [podatkowej] do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego"*.

Zaznaczając, że *"wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa"*, Trybunał Konstytucyjny wskazywał na obowiązek ustawodawcy *"szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji. Zasady te wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje"*<sup>36</sup>. W orzeczeniu wskazanym w poprzednim zdaniu Trybunał podniósł, że *"Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację"*.

Wyżej sformułowane zasady nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. **Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie**<sup>37</sup>. Rozwijając powyższe stanowisko „Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom

<sup>35</sup> OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33

<sup>36</sup> wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448

<sup>37</sup> por. wyrok z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK-A 2007/9/103 cyt. za LEX nr 322147

stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - **każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom.** Po drugie - **przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie.** Po trzecie - **przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.**"

Zasada praworządności, wyrażona w art. 7 Konstytucji, nakazuje organom władzy publicznej działanie na podstawie i w granicach prawa. W celu zastosowania się do tej zasady organ podatkowy, określając wysokość podatku, powinien dysponować przepisami, które w aspekcie pozytywnym wskazują kategorie przedmiotów opodatkowania i ogólnie zdarzenia prawne, które objęte są obowiązkiem podatkowym. Natomiast w aspekcie negatywnym są na tyle precyzyjne i jasne, by można było na ich podstawie zakreślić granice obowiązku podatkowego, to znaczy aby na ich podstawie możliwe było określenie zamkniętego katalogu przedmiotów opodatkowania.

Wyżej wskazane zasady konstytucyjne gwarantują skarżącemu korzystanie z wolności działalności gospodarczej, nakładając na państwo obowiązek stworzenia jasnych uregulowań prawnych. Zasada prawidłowej legislacji oraz działania organów władzy na podstawie i w granicach prawa ma na celu stworzenie stanu pewności i stabilizacji sytuacji Skarżącego, tak aby nie był zaskakiwany przez organy podatkowe.

## **2. Zasada trójpodziału władzy (art. 10, art. 95), ponoszenia ciężarów publicznych (art. 84) oraz określenie standardów wymaganych dla regulacji nakładających podatki (art. 217) jako element wzorca kontroli:**

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03<sup>38</sup>, wyjaśnił, że „*stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych, art. 84 Konstytucji), albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji) - (...<sup>39</sup>).*” W wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r.<sup>40</sup> Trybunał Konstytucyjny uznał, że niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Ponadto, skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania przepisu lub niepewności co do sposobu jego stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu.

<sup>38</sup> OTK-A 2004/9/94 cyt. za LEX nr 127312

<sup>39</sup> zob. wyroki TK: z 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; z 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33

<sup>40</sup> sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90

Wskazać należy, że norma art. 84 Konstytucji nie stanowi jedynie legitymizacji państwa do nakładania danin publicznych, w tym podatków, na podmioty znajdujące się pod jego zwierzchnią władzą. **Przepis ten statuuje istotną dla podatników normę o charakterze gwarancyjnym, która chroni ich interesy, upoważniając jedynie władzę ustawodawczą do nakładania podatków i tylko w formie aktu normatywnego o randze ustawy.** Norma ta ma chronić podatników przed organami podatkowymi tak, by obciążenia nie były nakładane w sposób arbitralny.

Analizując treść normatywną art. 217 Konstytucji w wyroku z dnia 9 października 2007 r. Trybunał Konstytucyjny uznał, że przepis ten nie ma charakteru jednolitego. Z jednej strony art. 217 Konstytucji ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla normowania: *"nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych"*. W tych materiach konieczne jest więc, zdaniem Trybunału, uregulowanie w samej ustawie wszystkich podstawowych elementów tak, aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności. Wyliczenie powyższe trzeba rozumieć jako przejaw reguły o bardziej ogólnym charakterze, zgodnie z którą wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny<sup>41</sup>. Podobne stanowisko, zdaniem Trybunału, zajmują przedstawiciele doktryny wskazując, że w drodze ustawy musi być unormowane nie tylko wprowadzenie podatku lub innej daniny publicznej, ale także wszystkie elementy stosunku daninowego objęte daną regulacją ustawową<sup>42</sup>. Takie konstytucyjne określenie, jak wskazał Trybunał, ma przede wszystkim **chronić jednostki przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych i stwarzać prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego.**

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny po raz kolejny podzielił pogląd zawarty w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r.<sup>43</sup> zgodnie z którym stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych jest naruszeniem Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji albo z zasadą wymagającą ustawowej regulacji określonej dziedziny (np. nakładania ciężarów i świadczeń publicznych, art. 84 Konstytucji), albo określania ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji)<sup>44</sup>.

Powyższe ma zasadnicze znaczenie dla ochrony prawa własności Skarżącego i pozwala mu oczekiwać, że nieprecyzyjność i niejasność przepisów prawa podatkowego nie będzie wykorzystywana przez organy podatkowe do nałożenia podatków wyższych niż wprost wynikające z ustawy.

---

<sup>41</sup> por. wyroki TK: z 16 czerwca 1998 r., sygn. U. 9/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 51; z 1 września 1998 r., sygn. U. 1/98, OTK ZU nr 5/1998, poz. 63 oraz wyrok z 9 lutego 1999 r., sygn. U. 4/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 4

<sup>42</sup> zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 1998, s. 9-12

<sup>43</sup> sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90

<sup>44</sup> zob. wyroki TK: z 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; z 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33

## VIII. WYKAZANIE NIEZGODNOŚCI ZAKWESTIONOWANYCH W SKARDZE PRZEPISÓW USTAWY Z KONSTYTUCYJNYMI WZORCAMI KONTROLI:

W ocenie Skarżącego zakwestionowane w skardze przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie realizują wyżej opisanych wymogów wynikających z wzorców kontroli. Na wstępie wskazać należy, że sama regulacja nakładająca opodatkowanie budowli jest zasadniczo zgodna z Konstytucją, przy czym w zakresie, w jakim umożliwia ona opodatkowanie obiektów elektrofiltrów, zdaniem Skarżącego, budzi poważne wątpliwości konstytucyjne. Jak zostało wyżej wykazane, i co potwierdził Trybunał Konstytucyjny w omawianym wyżej orzeczeniu z dnia 13 września 2011 r. pod sygn. P 33/09, **katalog budowli stanowiących przedmiot opodatkowania jest katalogiem otwartym, a objęcie opodatkowaniem obiektów wprost nie wskazanych w przepisach ustawy sprowadza się do stosowania analogii na niekorzyść podatników**, bowiem wykładnia prowadzi do rozszerzenia obowiązku podatkowego. Skarżący zwracał już uwagę, iż w jego ocenie, otwartość granic obowiązku podatkowego przejawia się po pierwsze w trudności w kwalifikacji danego obiektu jako budowli, a po drugie w trudności w określeniu elementów tworzących budowlę (casus urządzeń technicznych na fundamentach, czy też obiektów o skomplikowanej budowie, składających się z elementów budowlanych i innych elementów niebędących rezultatem procesu budowlanego). Wątpliwości te powstają na styku wykładni art. 3 pkt 1 lit b uPb oraz art. 3 pkt 3 *in fine* uPb. Jeżeli organ podatkowy lub sąd przyzna pierwszeństwo art. 3 pkt 3 uPb, to obiekt składający się z fundamentu i urządzenia technicznego opodatkuje wyłącznie w zakresie wartości fundamentu. Natomiast przyznanie pierwszeństwa art. 3 pkt 1 lit. b uPb prowadzi do objęcia opodatkowaniem zarówno fundamentu, jak i urządzenia, jako całości techniczno-użytkowej. Ponadto, **organ podatkowy może opodatkowaniem objąć nawet inne elementy, które umożliwiają połączenie czy sterowanie tym urządzeniem na odległość, gdyż daje mu taką możliwość bardzo elastyczne sformułowanie, że budowlą jest obiekt budowlany wraz z instalacjami i urządzeniami**.

Trudności w prawidłowym zastosowaniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych potęgują wadliwie sformułowane definicje legalne obiektu budowlanego i budowli na gruncie ustawy Prawo budowlane. Ustawodawca w art. 3 pkt 1 uPb wskazał, że **obiektem budowlanym jest m. in. budowla, natomiast w art. 3 pkt 3 uPb budowlę zdefiniował jako obiekt budowlany. W rezultacie wystąpił błąd *idem per idem*, którego skutkiem jest brak konkretnej definicji legalnej zarówno pojęcia obiektu budowlanego, jak i pojęcia budowli**.

Powyższe prowadzi do wniosku, że ograniczenia praw podmiotowych Skarżącego poprzez **nałożenie podatku od obiektu elektrofiltru jako całości techniczno-użytkowej nie dokonuje ustawodawca w formie aktu normatywnego o randze ustawy, lecz faktycznie organy podatkowe w drodze aktów stosowania prawa. Należy podkreślić, że następuje to w drodze stosowania prawa niezgodnie z zasadami prawidłowej wykładni**. Praktyka taka oznacza również, że organy podatkowe zlokalizowane w obrębie władzy wykonawczej przejmują kompetencje prawodawcze władzy ustawodawczej, bowiem nieprecyzyjność przepisów pozwala im na rozciąganie obowiązku podatkowego na przedmioty opodatkowania, których opodatkowaniem nie objął ustawodawca. Opisana w istocie prawotwórcza działalność organów podatkowych prowadzi do naruszenia zasady trójpodziału władzy. Nie można bowiem w takiej sytuacji

uznać, że organom podatkowym przyznano na gruncie prawa podatkowego prawo dowolności czy uznaniowości przy stosowaniu przepisów tego prawa, gdyż muszą one stosować się ściśle do przepisów tego prawa, w zgodzie z regułami prawidłowej wykładni oraz z uwzględnieniem norm konstytucyjnych, które przede wszystkim powinny chronić podatników.

Wadliwość i nieokreśloność przepisów ustawy Prawo budowlane, a co za tym idzie również kwestionowanych w niniejszej skardze przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przy obiektach o skomplikowanej budowie, nie wskazanych w ustawie wprost, nie pozwala podatnikom na samodzielne określenie, czy dany obiekt jest opodatkowany, a jeżeli tak, to w jakim zakresie. W przypadku podatku od nieruchomości na podatników będących osobami prawnymi ustawodawca nałożył tzw. „samowymiar” podatku, co rodzi dodatkowe problemy i ryzyko podatkowe. Organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących określenia wysokości zobowiązania podatkowego, również nie są w stanie samodzielnie ustalić zakresu obowiązku podatkowego w stosunku do omawianych obiektów, dlatego powszechną praktyką jest korzystanie w tego typu sprawach z wiadomości specjalnych, którymi dysponują biegli rzeczoznawcy. Osoby te faktycznie decydują wtedy o zakresie objęcia podatkiem od nieruchomości niektórych obiektów, w zastępstwie organów podatkowych, które same nie są w stanie dokonać wykładni przepisu ustawy i określić tak zasadniczej kwestii jak przedmiot opodatkowania. Niestety zdarzają się również sprawy, jak w przypadku Skarżącego, w których nawet zasięgnięcie opinii kilku specjalistów nie pozwala na jednoznaczną kwalifikację danego obiektu do kategorii przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przy obiektach o wysokim stopniu skomplikowania technicznego, do których zdaniem Skarżącego zaliczają się obiekty elektrofiltrów, nawet specjaliści mają problemy z określeniem charakteru tego obiektu i sposobu jego kwalifikacji prawnopodatkowej. Nakładanie podatku od nieruchomości na tego typu obiekty, w ocenie Skarżącego, następuje na podstawie **dowolności i uznaniowości organu podatkowego, gdyż taka kwalifikacja z uwagi na brak jednoznacznych regulacji ustawowych wymyka się również spod kontroli legalności działalności organów władzy publicznej, którą sprawują sądy administracyjne.**

## IX. WNIOSKI KOŃCOWE:

Rozwiązanie wyżej przedstawionego problemu pozornie wydaje się oczywiste i proste. Wystarczy bowiem, aby organy podatkowe stosowały się do norm, w tym zasad wykładni prawa, wynikających z Konstytucji, w szczególności z wzorców kontroli wskazanych przez Skarżącego. Zastosowanie się do zasady *in dubio pro tributario* pozwoliłoby na urzeczywistnienie gwarancji konstytucyjnych ograniczających możliwość zbyt in ingerencji przez organy władzy publicznej w konstytucyjnie chronione prawa podmiotowe. Jednak praktyka stosowania przepisów nakładających podatek od nieruchomości na budowlę, w tym m. in. orzeczenia wydane w sprawie Skarżącego, wskazują na zgoła coś odmiennego.

W powoływanym już wielokrotnie orzeczeniu z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09 Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji, „*gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli*



*staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad nullum crimen sine lege czy nullum tributum sine lege (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa."*

Kwestionowane przez Skarżącego w niniejszej skardze przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zasadzie w niezmienionym kształcie obowiązują już przez okres ponad dziesięć lat. Niemal od chwili wejścia w życie tej regulacji zaczęły się pojawiać krytyczne głosy zarówno ze strony przedstawicieli doktryny, jak i orzecznictwa sądowego, wskazujące na wadliwość omawianych przepisów, w zakresie opisanym w niniejszej skardze. W tym czasie jako istotną i prawidłową ingerencję ustawodawcy należy ocenić wprowadzenie do ustawy Prawo budowlane, z dniem 17 lipca 2010 r., w art. 3 pkt 3a) definicji obiektu liniowego, która wyłączyła z podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości wartość kabli umieszczonych w budowli kanalizacji kablowej, stanowiąc, że kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

W uzasadnieniu orzeczenia z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 Trybunał Konstytucyjny zwrócił się bezpośrednio do ustawodawcy, wskazując że „Prezentacja przez Trybunał Konstytucyjny rozbudowanych rozważań dotyczących aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.o.l. pozwala zwrócić ustawodawcy uwagę na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających wskazaną ustawę. Zaznaczyć należy przy tym, że eliminacja stwierdzonych wad może nastąpić - teoretycznie - na dwa sposoby: 1) przez



nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w u.p.b. i odwołującym się do nich definicjom występującym w u.p.o.l. lub 2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l. Podkreślić jednak trzeba, iż jako optymalne jawi się drugie z tych rozwiązań, gdyż otwarte definicje wyrażen "budowla" i "urządzenie budowlane", sformułowane w u.p.b., akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być - ze względu na zakaz wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika - stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego. Prowadzi to do sytuacji, w której jakkolwiek kwalifikacji dokonuje się na podstawie tych samych definicji, to jednak na skutek uwzględnienia odmiennych reguł wykładni nie wszystkie obiekty uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.b. zostaną uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.o.l., co bez wątpienia skutkuje powstaniem poważnego zamieszania.

Warto w tym miejscu sformułować ogólniejsze zastrzeżenie. Jakkolwiek posługiwanie się w tekście prawnym odesłaniami jest zgodne z dyrektywami zawartymi w z.t.p. (por. wyrok TK z 27 listopada 2006 r., sygn. K 47/04, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 153), to jednak prawodawca powinien mieć na uwadze, że odwoływanie się w aktach normatywnych regulujących dziedzinę spraw, w odniesieniu do których obowiązuje wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych, do treści aktów normatywnych normujących zagadnienia, w wypadku których wskazany standard jest niższy, może prowadzić do naruszenia wymogów wynikających z konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji. W takim wypadku prawodawca powinien zawsze sprawdzić, czy przepisy prawne, do których odsyła, spełniają wymagania legislacyjne właściwe nie tylko dla materii regulowanej przez nie bezpośrednio, lecz także dla materii regulowanej przez nie na skutek odesłania. Zaniechanie wskazanej weryfikacji może bowiem doprowadzić - ze względu na konieczność stosowania częściowo innego zestawu reguł wykładni - do odmiennej interpretacji tych samych przepisów prawnych w zależności od tego, dla potrzeb którego uregulowania są one poddawane egzegezie. W skrajnych sytuacjach, gdyby powstała wątpliwość interpretacyjna miały charakter kwalifikowany, uzasadniałoby to stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów odsyłających."

**Mimo upływu już niemalże dwóch lat od wydania cytowanego powyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca nie dokonał stosownych zmian legislacyjnych, które usunęłyby wytknięte uchybienia zasadzie poprawnej legislacji oraz normom konstytucyjnym.** Tym samym zapewnienie ochrony praw podmiotowych Skarżącego i skonsumowanie jego prawa do skargi konstytucyjnej wymaga od Trybunału wydania orzeczenia, które usunie wadliwość kwestionowanych przepisów w niniejszej skardze w zakresie, w jakim doprowadziły i prowadzą w dalszym ciągu do naruszenia prawa własności Skarżącego oraz prawa wolności gospodarczej. Przychylenie się przez Trybunał do niniejszej skargi pozwoli również po raz kolejny zwrócić uwagę ustawodawcy na konieczność znowelizowania przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli tak, aby spełniały one standardy konstytucyjne oraz urzeczywistniały zasady demokratycznego państwa prawnego.

za Skarżącego – pełnomocnik



radca prawny Marek Kobiela

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi konstytucyjnej wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej;
2. Informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu z rejestru przedsiębiorców KRS Skarżącego;
3. Dokument dot. Księgi akcyjnej – stan na dzień czerwca 2010 r.;
4. Dokument dot. Księgi akcyjnej – stan na dzień grudnia 2010 r.;
5. Kopia decyzji Prezydenta Miasta G z dnia .10.2010 r., znak ;
6. Kopia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w G z dnia .03.2011 r., sygn. akt ;
7. Kopia odpisu wyroku z dnia września 2011 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , sygn. akt ;
8. Kopia odpisu wyroku z dnia kwietnia 2013 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt ;
9. Odpis skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami (4 egzemplarze).