



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

Warszawa, dnia 30 marca 2017 r.

Skarżąca:

E. S.A.

Reprezentowana przez:

K. D.

M. R.

Działająca poprzez pełnomocnika:

Lesława Mazura (nr wpisu Wa-9474)

Adres do doręczeń:

Lesław Mazur

Nielepkowicz & Partnerzy sp. z o.o.

ul. Wiślana 8

00-317 Warszawa

Do:

Trybunału Konstytucyjnego

Al. Jana Christiana Szucha 12a

00-918 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA (ODPIS)

Działając w imieniu E. S.A. (dalej: **Skarżąca** lub **Spółka**), zgodnie z załączonym pełnomocnictwem, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: **Konstytucja RP**) i art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: **Ustawa o TK**), składam skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją RP:

- art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.; dalej: **UPOL**),

na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: **NSA**), w wyroku z dnia listopada 2016 r., , orzekł ostatecznie o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej.

Wskazana wyżej niezgodność wymienionych w zarzucie przepisów UPOL z Konstytucją RP istnieje również na gruncie obecnie obowiązującego stanu prawnego.



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

I. Przedmiot skargi konstytucyjnej.

Wnoszę o stwierdzenie niezgodności art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz 217 Konstytucji RP, z uwagi na to, że:

- wskazane przepisy UPOŁ jednolicie i powszechnie odczytywane przez sądy administracyjne w ten sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ jest pomimo tego uznawany nie za budynek, lecz za budowlę – w oparciu o dodatkowe, niewskazane w UPOŁ kryteria (takie jak funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania obiektu) i na tej podstawie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (dalej: PON) jako budowla
- w sposób nieuprawniony ograniczają chronione konstytucyjnie prawo własności środków pieniężnych poprzez obciążenie Spółki ciężarem podatku od nieruchomości w wysokości niewynikającej z przepisów prawa i przez to – bezpodstawne zawyżenie zobowiązania podatkowego w PON. Jest to spowodowane zastosowaniem do obiektów wyczerpujących ustawową definicję budynku (stacji i rozdzielni) zasad określania wysokości zobowiązania podatkowego właściwych dla obiektów stanowiących budowle.

II. Podstawy skargi konstytucyjnej.

Orzeczenie organu władzy publicznej naruszające prawa konstytucyjne

Orzeczeniem naruszającym prawa konstytucyjne Skarżącej jest wyrok NSA z dnia listopada 2016 r., sygn. akt , wydany w następstwie rozpatrzenia skargi kasacyjnej Spółki. Wyrok ten został doręczony Skarżącej w dniu 30 grudnia 2016 r. (dokument potwierdzający datę doręczenia wyroku NSA Spółce stanowi załącznik nr 3 do niniejszej skargi).

W ww. wyroku NSA rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu dopuszczalnej drogi prawnej (art. 77 ust. 1 Ustawy o TK). Powołany powyżej wyrok jest bowiem ostateczny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu z uwagi na to, że przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez NSA (art. 168 § 1 i art. 173-198 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.; dalej: PPSA). Od ww. orzeczenia nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

Zaskarżone przepisy UPOŁ, w oparciu o które NSA wydał ww. wyrok nadal obowiązują, tj. nie utraciły mocy obowiązującej.

Jednocześnie, wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnego prawa własności Skarżącej.



Podmiotowe prawa konstytucyjne naruszone przez ostateczne orzeczenie NSA

W wyniku wydania wyroku przez NSA **naruszono prawo Skarżącej do własności środków pieniężnych**, wyrażone w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP (i podlegające ograniczeniu w sposób określony w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP) poprzez pozbawienie Skarżącej – na podstawie zaskarżonych przepisów UPOL – własności środków pieniężnych:

- 1) z powodu działań organów podatkowych i sądów administracyjnych w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP i wynikającą z niej zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz będącą jej komponentem zasadą poprawnej legislacji wzmocnioną zasadą określoności przepisów prawa, a także zasadą legalizmu wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP;
- 2) wskutek obciążenia Skarżącej niewynikającą z przepisów podatkowych kwotą zobowiązania podatkowego w PON w następstwie sformułowania wobec Skarżącej dodatkowych – niewskazanych w ustawie podatkowej warunków, które musiały spełniać budynki będące własnością Skarżącej (stacje i rozdzielnie), aby podlegać opodatkowaniu PON jako budynki – wg stawki właściwej dla budynków lub ich części – tj. w sposób sprzeczny z zasadą wyłączności ustawy w prawie daninowym (art. 84 Konstytucji RP), oraz które to warunki nie są w takim samym zakresie nakładane na inne podmioty, będące w posiadaniu podobnych, czy nawet identycznych obiektów, których funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania są inne niż budynków Spółki – a zatem również sprzecznie z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP);
- 3) w wyniku ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w PON z powodu zakwalifikowania obiektów posiadanych przez Skarżącą przy zastosowaniu kryteriów niewyrażonych w przepisach UPOL, niedookreślonych i niejasnych, tj. sprzecznie z zasadą szczególnej określoności przepisów w prawie podatkowym z art. 217 w związku z art. 2 Konstytucji RP.

Określenie sposobu naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej w wydanym orzeczeniu

Mając na uwadze zasady funkcjonowania sądownictwa administracyjnego obejmującego kontrolę legalności aktów administracyjnych (por. art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych, j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 1066 ze zm.), wyrok NSA z dnia listopada 2016 r., sygn. akt , oddalający skargę kasacyjną Skarżącej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku (dalej: **WSA**) z dnia marca 2016 r., sygn. akt , oddalającego skargę na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego (dalej: SKO) z dnia listopada 2015 r., nr , utrzymującą w mocy decyzję Burmistrza Miasta K. (dalej: Burmistrz lub Organ I instancji) z dnia lipca 2015 r., nr , w sprawie określenia Spółce zobowiązania podatkowego z tytułu PON za 2010 r. skutkuje tym, że ww. decyzja Burmistrza została uznana za zgodną z prawem.



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

W rezultacie, za ostatecznie zgodne z prawem uznane zostało zakwestionowanie opodatkowania należących do Skarżącej obiektów stacji i rozdzielni, położonych na terenie Miasta K. – jako budynków i nakazanie ich opodatkowania PON jako budowli (z uwagi na pozaustawowe kryteria takie jak ich funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania), tj. pomimo, że te obiekty Spółki spełniają wszystkie cechy budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL.

Tym samym, wyrok NSA usankcjonował obciążenie Skarżącej niewynikającą z przepisów podatkowych kwotą zobowiązania w PON, a w efekcie – pozbawienie Spółki prawa własności środków pieniężnych. Na Spółkę nałożono bowiem niezasadnie zawyżoną kwotę podatku w wyniku ustalenia podstawy opodatkowania PON w oparciu o wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 UPOL) ww. obiektów, pomimo iż stacje i rozdzielnie będące własnością Skarżącej, spełniają wszystkie ustawowe cechy budynku, co powinno było skutkować ustaleniem podstawy opodatkowania w oparciu o ich powierzchnię użytkową (art. 4 ust. 1 pkt 2 UPOL).

Niezależnie od tego, że wyrok NSA doprowadza do pozbawienia Spółki własności środków pieniężnych, to również prawomocnie określa przedmiot opodatkowania w oparciu o przesłanki **pozaustawowe** (w sytuacji, gdy sporne obiekty spełniały wszystkie przesłanki ustawowe dla budynków) a przy tym – **nieobiektywne**. Co więcej, mając na uwadze powszechne opodatkowywanie innych podobnych, czy nawet identycznych jak Spółki – obiektów trwale związanych z gruntem, wydzielonych z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadających fundamenty i dach, jako budynków, wyinterpretowana przez organy i sądy w sprawie Spółki norma prawna **narusza również zasadę równości wobec prawa**.

Wydanie orzeczenia na podstawie zaskarżonych przepisów

Przepisy będące przedmiotem skargi konstytucyjnej były bezpośrednią podstawą materialnoprawną decyzji administracyjnych wydanych przez organy podatkowe a także wydanych wyroków WSA i NSA (w następstwie dokonanej przez sądy administracyjne kontroli legalności decyzji organów podatkowych). Przepisy te zostały *explicite* powołane w sentencji decyzji Burmistrza i SKO oraz uzasadnieniach rozstrzygnięć WSA i NSA.

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, Burmistrz, **powołując się na utrwaloną linię orzecniczą sądów administracyjnych**, decyzją z dnia lipca 2015 r., nr , uznał, że należące do Spółki budynki stacji i rozdzielni objęte niniejszą skargą, spełniające wszystkie przesłanki z definicji budynku uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, pomimo to, powinny być dla celów podatkowych traktowane jako budowle, a nie jako budynki. Podstawę prawną decyzji Organu I instancji stanowił m.in. **art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 2 ust. 1 UPOL**.



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

Decyzja Burmistrza została utrzymana w mocy przez SKO. SKO, m.in. na podstawie **art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 2 ust. 1 UPOL** uznało, iż „*okoliczność, że w spornych obiektach budowlanych stacji oraz rozdzielni, m.in. znalazły się wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (trwale związanie z gruntem, przegrody budowlane, fundamenty i dach), nie oznacza, że obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej* (...) *gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.* Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli (...) *omawiane obiekty budowlane stacji są budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości.*”.

SKO wprost powołało się w decyzji na utrwalone w orzecznictwie znaczenie ww. przepisów – „*Takie stanowisko zostało też wcześniej zaprezentowane przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach: z dnia 28 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1403/05, z dnia 10 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1313/07, z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 2095/08. Oznacza to, że kwestia "budowli", a w szczególności zakwalifikowanie stacji jako całości do kategorii budowli, zostało przez Naczelny Sąd Administracyjny zinterpretowane. Stwarza to domniemanie, że znaczenie przepisu ustalonego w orzecznictwie jest prawidłowe i nie może być poczytane za nadal budzące wątpliwości.*”.

Na skutek zaskarżenia decyzji SKO, wyrokiem z dnia marca 2016 r., sygn. akt , WSA w Gdańsku oddalił skargę Spółki. Sąd powtórzył w zasadzie stanowisko SKO opierając swoje rozstrzygnięcie m.in. na **art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 UPOL** i wskazał, że „*kwestia "budowli", a w szczególności zakwalifikowanie stacji i rozdzielni , jako całości, do kategorii budowli, zostało przez NSA zinterpretowane, o czym szeroko w uzasadnieniu skarżonej w tej sprawie decyzji SKO. Zasadnie SKO podkreśliło przy tym, że fakt ten stwarza uzasadnione domniemanie, że znaczenie przepisu ustalonego w orzecznictwie NSA jest prawidłowe i nie może być poczytane za nadal budzące wątpliwości (w ślad za wyrokiem NSA z 18 grudnia 2013r. w sprawie II FSK 213/12).*”.

Ostatecznie, na skutek zaskarżenia przez Spółkę wyroku WSA, oddalając skargę kasacyjną Spółki w lakonicznym uzasadnieniu wyroku NSA stwierdził, że „*sporne obiekty były budynkami wypełnionymi urządzeniami zajmującymi jego powierzchnię w sposób istotny i znaczny. Jeżeli natomiast dany budynek wykracza poza jego powszechnie i prawnie przyjęte określenia i elementy, ponieważ wypełniono go urządzeniami kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w stopniu znacznym, to wówczas przestaje on być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.* Budynek taki staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym określoną całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli, w związku z czym – jako budowla w rozumieniu **art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.** – podlega opodatkowaniu podatkiem od



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

nieruchomości. Stanowisko takie wyraził już uprzednio wielokrotnie Naczelny Sąd Administracyjny, między innymi w wyrokach: II FSK 1319/08, II FSK 1313/07, II FSK 213/12, II FSK 1477/08.”.

W rezultacie, NSA (podobnie jak na wcześniejszym etapie postępowania – organy podatkowe i WSA) w oparciu o art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ, rozumiane zgodnie z normą prawną mającą swoje źródło w utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych w ten sposób, że opodatkowaniu PON jako budynek – wg stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega obiekt budowlany, który:

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

jeżeli budynek taki nie wykracza faktycznie poza jego ustawowo określone elementy, tj. pod warunkiem, że jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania są charakterystyczne dla budynku a jeżeli warunek ten nie jest spełniony, dany budynek przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ i staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym określoną całość gospodarczą ze wszystkimi cechami budowli, w związku z czym podlega opodatkowaniu nie jako budynek, lecz budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ

– przesądził, iż ww. budynki Spółki dla celów określenia przedmiotu opodatkowania na gruncie UPOŁ nie stanowią budynków, lecz budowle.

Dopuszczalność wydania merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie

a) Dopuszczalność oceny utrwalonej i powszechnej wykładni przepisów

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że jego ocenie może podlegać nie tylko literalne brzmienie danego przepisu, ale również norma prawna zrekonstruowana z przepisów w aktach stosowania prawa i konsekwentnie utrwalona w orzecznictwie.

Przykładowo, zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12, „*należy pamiętać, że rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Jeśli określony sposób rozumienia przepisu utrwalil się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – podczas stosowania – nabral takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju (zob. wyrok TK z 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). W związku z tym Trybunał, dokonując kontroli konstytucyjności prawa, uwzględnia sposób rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, o ile ma to charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli (zob. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165 i cytowane tam*



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

orzeczenia). Jeżeli tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał może orzec o jego niezgodności z Konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii (zob. sygn. K 33/99).”.

W tym zakresie warto również przytoczyć stanowisko z wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, w którym Trybunał wskazał wprost, że *„z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej.”.* Jeżeli zatem wystąpi problem związany ze stosowaniem prawa, które w praktyce przyjęło formy konsekwentnie i zasadniczo odbiegające od treści i znaczenia nadanych mu przez prawodawcę – jest to podstawą do jego oceny przez Trybunał Konstytucyjny.

Praktyka Trybunału wskazuje przy tym, iż nawet odstępstwa od utrwalonej i dominującej linii orzeczniczej nie stanowią przeszkody do oceny konstytucyjności stanowiska przyjętego w orzecznictwie w kontekście normy prawnej wynikającej z przepisów: *„Trybunał Konstytucyjny zdaje sobie sprawę, że pewna chwiejność orzecznictwa Sądu Najwyższego wynikać może po części z faktu, że Sąd Najwyższy rozstrzyga konkretne sprawy, a uzasadnienia wyroków muszą ściśle korespondować ze stanami faktycznymi. Kwestionowany w skardze przepis przez lata był rozumiany jednolicie, a mające obecnie miejsce współwystępowanie w jednym czasie (czy też wydawanie na przemian) orzeczeń Sądu Najwyższego, przyznających decydujące znaczenie przepisom płacowym i orzeczeń nakazujących uwzględnianie stanów faktycznych, nie wskazuje na jednoznaczną i zasadniczą zmianę utrwalonej i konsekwentnej praktyki stosowania prawa.”* (por. wyrok Trybunału z dnia 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06). Co więcej, niejedolite orzecznictwo może wręcz tym bardziej uzasadniać wydanie wyroku przez Trybunał w powyższym zakresie. Jak bowiem wskazano w powołanym powyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2015 r. (sygn. akt SK 14/12), *„utrwalone „powszechne (...) stosowanie” unormowania, które jest niezbyt konsekwentnie zmieniane, i to po wydaniu ostatecznego orzeczenia krzywdzącego skarżącą, nie może przesądzać o niemożności wydania wyroku i o automatycznym umorzeniu postępowania. Z tego względu Trybunał uznał, że wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie jest nie tylko dopuszczalne, ale i konieczne.”.*

Niekiedy Trybunał podkreśla wręcz, że *„brak jednolitego stanowiska w orzecznictwie i literaturze, a w szczególności występowanie rozbieżności interpretacyjnych, wskazuje na niezbędnosć ustalenia przez Trybunał Konstytucyjny treści badanego przepisu (por. również wyrok TK z 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 178).”* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08).



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

W konsekwencji, nawet ewentualne istnienie jednostkowych orzeczeń odbiegających od utrwalonej linii orzeczniczej, nie stanowi przeszkody do wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny, a niekiedy wręcz jest to tym bardziej uzasadnione.

b) Brak negatywnej przesłanki ne bis in idem

Należy wskazać, że spośród zakwestionowanych przepisów, art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL był już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 33/09. W przywołanym już powyżej wyroku z dnia 13 września 2011 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji RP. Niemniej, z uwagi na brak tożsamości ze sprawą o sygn. P 33/09, w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*) ani przesłanka *ne bis in idem*.

Przede wszystkim, wyrok Trybunału Konstytucyjnego wydany w sprawie o sygn. P 33/09 ma charakter interpretacyjny i dotyczył „niejasności regulacji ustawowej w odniesieniu do opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń”. W niniejszej skardze Spółka kwestionuje zaś treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów UPOL dotyczącą kwestii nieuznania obiektów stacji oraz rozdzielni , spełniających wszystkie ustawowe cechy budynku – za budynki, lecz za budowle – z uwagi na dodatkowe, niewskazane w UPOL kryteria (takie jak funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania obiektu), tj. inną ich treść normatywną. W takim zakresie Trybunał nie dokonywał jeszcze kontroli zakwestionowanych w niniejszej skardze konstytucyjnej przepisów. Dlatego też, wskazane powyżej orzeczenie nie skutkuje zaistnieniem przesłanki *ne bis in idem*, co oznaczałoby konieczność umorzenia postępowania w sprawie ze skargi Spółki (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10 oraz z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12).

Dodatkowo, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 końcowo sam podkreślił, że „Rozstrzygnięcie zapadłe w niniejszej sprawie nie skutkuje natomiast w żadnej mierze powstaniem na przyszłość przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu kwestii zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji w zakresie dotyczącym innych obiektów i urządzeń będących potencjalnie przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.”.

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



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

Końcowo należy wskazać, że wydanie przez Trybunał Konstytucyjny merytorycznego orzeczenia w sprawie Spółki jest wręcz konieczne również z tego względu, że stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku z dnia 13 września 2011 r. dotyczącego wyrobisk górniczych w zakresie zgodnego z Konstytucją kierunku wykładni badanych przez Trybunał przepisów UPOL nie jest respektowane w sprawach dotyczących opodatkowania PON innych kategorii obiektów – jak podnoszą przedstawiciele doktryny prawa podatkowego: „*Można jednak wskazać takie [wyroki – przyp. Spółki], które z punktu widzenia „poszanowania” przez sąd administracyjny stanowiska Trybunału trudno ocenić jednoznacznie, ale można mieć co najmniej poważne wątpliwości, czy są one zgodne z zasadami wyrażonymi w wyroku TK z dnia 13 września 2011 r.*” (W. Morawski, Spór o pojęcie budowli w podatku od nieruchomości, B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, s. 414). Tymczasem, jak wskazał Trybunał w ww. wyroku w sprawie o sygn. P 33/09, nawet w odniesieniu do opodatkowania PON wyrobisk górniczych oraz obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach wyrok z dnia 13 września 2011 r. „*nie oznacza (...) niedopuszczalności zbadania konstytucyjności omawianej regulacji w kontekście tego samego zarzutu, jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników.*”.

III. Stan faktyczny sprawy

a)

Spółka jest jednym z największych dystrybutorów w Polsce. Z uwagi na przedmiot prowadzonej działalności, Skarżąca posiada i wykorzystuje w bieżącej działalności m.in. liczne obiekty stacji i rozdzielni .

Obiekty tego rodzaju objęte przedmiotową skargą składają się z fundamentu, są trwale związane z gruntem, posiadają ściany i dach, a w ich wnętrzu znajdują się urządzenia

Zdaniem Spółki, ww. obiekty stanowią budynki ponieważ spełniają wszystkie cechy budynków wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, tj. trwały związek z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów i dachu. W konsekwencji, Spółka opodatkowuje budynki stacji i rozdzielni w oparciu o ich powierzchnię użytkową (art. 4 ust. 1 pkt 2 UPOL).

b)

W dniu stycznia 2010 r. Spółka złożyła deklarację na PON za 2010 r., w której wykazała do opodatkowania grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej położone na terenie Miasta K. , w tym zgodnie z powyższym – jako budynki – stacje i rozdzielnie .



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

Postanowieniem z dnia 9 września 2014 r. Burmistrz wszczął postępowanie podatkowe w sprawie określenia Spółce wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu PON za 2010 r.

W toku postępowania wymiarowego, postanowieniem z dnia listopada 2014 r. Burmistrz powołał biegłego oraz zdecydował o przeprowadzeniu oględzin obiektów Spółki. Jak wynika ze sporządzonej przez biegłego „*Eksperytyzy technicznej dotyczącej charakterystyki technicznej elementów sieci zlokalizowanych na terenie miasta K*” należące do Spółki stacje i rozdzielnie spełniają cechy budynku, tj. są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach.

Pomimo to, postępowanie wymiarowe zostało zakończone wydaniem decyzji z dnia lipca 2015 r., , w której Burmistrz określił Spółce wysokość zobowiązania podatkowego w PON za 2010 r. Burmistrz stwierdził, że **budynki stacji i rozdzielni**, **pomimo spełniania wszystkich ustawowych cech budynku, tj. trwały związek z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów i dachu (co nie budziło w toku postępowania żadnych wątpliwości), podlegają jednak opodatkowaniu PON jako budowle:** „*W sytuacji (...), gdy dany obiekt budowlany spełnia definicję budynku, ale wykracza poza jej ustawowo wskazane elementy, powinien być traktowany jako budowla, a nie jako budynek. Przy dokonywaniu tego rodzaju klasyfikacji obiektów należy mieć na uwadze ich funkcje, przeznaczenie, sposób wykorzystania obiektu.*” (s. 19 decyzji Burmistrza).

c)

Wydaną przez Burmistrza decyzję Spółka zaskarżyła do SKO. W odwołaniu Skarżąca podniosła m.in., że należące do Spółki stacje i rozdzielnie są trwale związane z gruntem oraz posiadają fundamenty, ściany i dach, a w konsekwencji stanowią budynki, co wyklucza ich jednoczesną kwalifikację jako budowli.

Decyzją z dnia listopada 2015 r., nr , SKO utrzymało w mocy rozstrzygnięcie Burmistrza, wskazując, że Organ I instancji prawidłowo zakwalifikował przedmiotowe budynki do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ.

d)

Następnie, pismem z dnia grudnia 2015 r. Spółka złożyła do WSA skargę na decyzję SKO. Wyrokiem z dnia marca 2016 r., sygn. akt , WSA oddalił skargę Spółki.

W ocenie WSA, okoliczność, że w obiektach budowlanych stacji i rozdzielni znalazły się wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku (trwały związek z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów i dachu), nie oznacza, że obiekty te są budynkami: „**ustawodawca w pojęciu budynku nie zawarł bowiem określenia, że nie może on być budowlą.** Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Dlatego też, w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to **gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem** w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. **Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystanie tego obiektu jako całości.**” (s. 15 wyroku WSA). Podobnie jak wcześniej organy podatkowe, WSA wskazał, że na gruncie UPOL istotną kwestią jest funkcjonalność obiektu. W tym właśnie znaczeniu, w ocenie WSA, omawiane obiekty stacji i rozdzielni nie są budynkami, lecz budowlami w rozumieniu UPOL, podlegającymi opodatkowaniu PON wg ich wartości.

e)

Wydany wyrok WSA Spółka zaskarżyła do NSA składając skargę kasacyjną w dniu maja 2016 r. Wyrokiem z dnia listopada 2016 r., sygn. akt , NSA oddalił skargę kasacyjną.

W wyroku NSA stwierdził, że **„sporne obiekty były budynkami wypełnionymi urządzeniami zajmującymi jego powierzchnię w sposób istotny i znaczny. Jeżeli natomiast dany budynek wykracza poza jego powszechnie i prawnie przyjęte określenia i elementy, ponieważ wypełniono go urządzeniami kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w stopniu znacznym, to wówczas przestaje on być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym określoną całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli, w związku z czym – jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Stanowisko takie wyraził już uprzednio wielokrotnie Naczelny Sąd Administracyjny, między innymi w wyrokach: II FSK 1319/08, II FSK 1313/07, II FSK 213/12, II FSK 1477/08.”.**

IV. Uzasadnienie niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów.

Jak wskazano powyżej, wyrok NSA skutkuje usankcjonowaniem wydanych w sprawie Spółki rozstrzygnięć organów podatkowych i WSA, z których na podstawie niewynikającej z przepisów prawa podatkowego treści normatywnej, wynika obciążenie Spółki wyższym zobowiązaniem w podatku od nieruchomości za 2010 r. aniżeli zgodnie z obowiązującymi przepisami, co **oznacza pozbawienie Spółki prawa własności środków pieniężnych.**

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



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

Źródłem bezprawnego zawyżenia zobowiązania Spółki w PON było przy tym oparcie rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów administracyjnych na wykładni art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, mającej swoje źródło w istniejącej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, zgodnie z którą opodatkowaniu PON wg stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega budynek, który nie tylko jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiada fundamenty, oraz posiada dach, ale jeżeli dodatkowo budynek taki „nie wykracza faktycznie poza jego ustawowo określone elementy”, tj. jeżeli jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, i możliwość wykorzystywania są charakterystyczne dla budynku. Jeżeli warunek ten nie jest spełniony, dany budynek przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL i podlega opodatkowaniu PON nie jako budynek lecz jako budowla, co oznacza **niedopuszczalne rozszerzenie zakresu opodatkowania PON budowli**.

Niezależnie od tego, że w wydanych w sprawie rozstrzygnięciach określono przedmiot opodatkowania PON w oparciu o przesłanki pozaustawowe (w sytuacji, gdy sporne obiekty spełniały wszystkie przesłanki z ustawowej definicji budynku), to należy podkreślić, że wskazane w tych rozstrzygnięciach dodatkowe przesłanki dla uzasadnienia zakwestionowania przyjętej kwalifikacji danego obiektu jako budynku nie są obiektywne – nie odnoszą się np. do konstrukcji danego obiektu, lecz w szczególności jego wyposażenia i pełnionej funkcji. Powoduje to niewyobrażalne wątpliwości w praktyce dotyczące choćby tego, czy o kwalifikacji obiektu ma decydować jego pierwotne, czy też bieżące, aktualne przeznaczenie i **skutkuje absolutną niepewnością co do prawidłowości przyjętego przez podatników przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – wbrew konstytucyjnym zasadom dotyczącym dostatecznej określoności regulacji prawa podatkowego, ale także naruszeniem zasady równości wobec prawa**. Dany obiekt spełniający wszystkie przesłanki z ustawowej definicji budynku – w zależności od jego aktualnego przeznaczenia, funkcji czy wyposażenia, raz mógłby stanowić budynek, a innym razem – budowlę. Co więcej, takie same (konstrukcyjnie identyczne) obiekty, z uwagi na ich inne przeznaczenie, funkcje czy wyposażenie, mogłyby być różnie zakwalifikowane z perspektywy opodatkowania PON.

Zaskarżone przepisy

a)

Przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy UPOL – art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL. Przepisy te rozumiane są w ten sposób, zgodnie z normą prawną mającej swoje źródło w utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, że opodatkowaniu PON wg stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega budynek, który:

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



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

- posiada dach,

jeżeli budynek taki nie wykracza faktycznie poza jego ustawowo określone elementy, tj. pod warunkiem, że jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania są charakterystyczne dla budynku a jeżeli warunek ten nie jest spełniony, dany budynek przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL i staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym określoną całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli, w związku z czym podlega opodatkowaniu nie jako budynek lecz budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPOL „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

Budynek (art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL) to „*obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach*”.

Budynek to zatem obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, który posiada wszystkie następujące cechy:

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

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

b)

Wprawdzie w treści art. 1a ust. 1 pkt UPOL nie zostało wprost zapisane, że budynek nie może być jednocześnie budowlą, to jednak okoliczność ta wynika z negatywnej definicji budowli wyrażonej w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL: „*obiekt (...) niebędący budynkiem*”. Jeżeli zatem dany obiekt spełnia definicję „budynku”, to równocześnie – nie może on spełniać definicji „budowli”.

W celu ustalenia prawidłowego przedmiotu opodatkowania, w pierwszej kolejności należy zatem zbadać czy obiekt budowlany spełnia definicję budynku. Dopiero po stwierdzeniu, że nie mieści się on w dyspozycji przepisu definiującego budynek, można przeanalizować zasadność jego kwalifikacji



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

jako budowli. Jeżeli natomiast dany obiekt spełnia przesłanki do uznania go za budynek, dalsza analiza pod kątem jego kwalifikacji jako budowli, w tym z uwagi na jego funkcję czy wyposażenie, jest bezprzedmiotowa. Tym samym, **zestawienie definicji „budynku” i „budowli” nie pozostawia wątpliwości, że obiekt spełniający warunki uznania go za budynek zgodnie z definicjami legalnymi, nie może być jednocześnie – stać się budowlą.**

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

Dodatkowo, zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (j.t. Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.; dalej: **Prawo budowlane**), do którego odsyła UPOL, przez obiekt budowlany należy rozumieć:

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

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

Z uwagi na powyższe regulacje nie powinno również budzić wątpliwości, że **nie jest możliwe zaliczenie jednego obiektu budowlanego jednocześnie do dwóch z trzech wymienionych kategorii.** Znajduje to zresztą potwierdzenie w doktrynie Prawa budowlanego: *„Definicja „obektu budowlanego” została skonstruowana przy użyciu definicji „budynku”, „budowli” i „obektu małej architektury”. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 wynika, że wyliczenie to ma charakter wyczerpujący - zatem każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć do którejsz z trzech wymienionych kategorii”* (Z. Niewiadomski, T. Asman, J. Dessoulavy-Śliwiński, E. Janiszewska-Kuropatwa, A. Plucińska-Filipowicz, Prawo budowlane. Komentarz, komentarz do art. 3 Prawa budowlanego, źródło: Lex).



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

Nie jest również dopuszczalna sytuacja, w której obiekt spełniający przewidziane w UPOL przesłanki dla uznania go za budynek może, w sytuacji spełnienia tych przesłanek, zostać uznany na gruncie UPOL za budowlę – ze względu na funkcję, jaką ten obiekt spełnia.

Należy podkreślić, że w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL wskazano jedynie przesłanki:

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

tj. nie wskazano funkcji ani jakiegokolwiek innej cechy obiektu – jako dodatkowej przesłanki kwalifikującej dany obiekt do kategorii budynku.

W konsekwencji, skoro ustawodawca nie sformułował żadnych dodatkowych wytycznych, to każdy obiekt budowlany, który spełnia kryteria wyrażone w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL będzie budynkiem.

c)

Tymczasem, pomijając zupełnie powyższe przepisy i wynikające z nich relacje definicji budynku do budowli – wyznaczające zakresy opodatkowania PON obiektów jako poszczególnych kategorii, organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawie Spółki (w rozstrzygnięciach wskazanych we wcześniejszej części skargi) wyraziły pogląd, że w przypadku kwalifikacji obiektu dla celów opodatkowania PON, należy dodatkowo zawsze mieć na uwadze jego **elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania obiektu jako całości**. Co więcej, pogląd ten został powszechnie i jednolicie przyjęty w praktyce orzeczniczej NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych nie tylko w przypadku stacji i rozdzielni , ale też kontenerów telekomunikacyjnych i stacji redukcyjno-pomiarowych gazu:

- wyroki NSA z dnia 26 lutego 2015 r. (sygn. akt. II FSK 65/13, II FSK 66/13 i II FSK 67/13), z dnia 18 grudnia 2013 r. (sygn. akt II FSK 213/12), z dnia 2 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1021/08, II FSK 1022/08, II FSK 1023/08, II FSK 1024/08, II FSK 1025/08, II FSK 1278/08, II FSK 1292/08, II FSK 1293/08, II FSK 1294/08, II FSK 1295/08, II FSK 1296/08, II FSK 1315/08, II FSK 1316/08, II FSK 1317/08, II FSK 1318/08, II FSK 1319/08, II FSK 1320/08, II FSK 1385/08, II FSK 1391/08, II FSK 1392/08, II FSK 1393/08, II FSK 1394/08, II FSK 1395/08, II FSK 1396/08, II FSK 1397/08, II FSK 1398/08, II FSK 1399/08, II FSK 1400/08, II FSK 1402/08, II FSK 1403/08, II FSK 1404/08, II FSK 1405/08, II FSK 1406/08, II FSK 1407/08, II FSK 1408/08, II FSK 1409/08, II FSK 1410/08, II FSK 1411/08, II FSK 1412/08, II FSK 1431/08, II FSK 1432/08, II FSK 1433/08, II FSK 1434/08, II FSK 1435/08, II FSK 1436/08, II FSK 1437/08, II FSK 1438/08, II FSK 1440/08, II FSK 1477/08, II FSK 1478/08, II FSK 1479/08, II FSK 1480/08, II FSK 1481/08, II FSK 1482/08, II FSK 1483/08, II FSK 1484/08, II FSK 1485/08, II FSK 1559/08, II FSK 1577/08, II FSK 1578/08, II FSK 1579/08,



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

- II FSK 1592/08, II FSK 1621/08, II FSK 1622/08, II FSK 1623/08), oraz z dnia 10 stycznia 2008 r. (sygn. akt II FSK 1309/07, II FSK 1310/07, II FSK 1313/07);
- wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 10 stycznia 2017 r. (sygn. akt I SA/Bd 819/16, I SA/Bd 820/16, I SA/Bd 821/16, I SA/Bd 822/16);
 - wyroki WSA w Krakowie z dnia 13 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 1692/15, z dnia 11 marca 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 41/15), oraz z dnia 21 sierpnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Kr 495/14);
 - wyroki WSA w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2016 r. (sygn. akt I SA/Lu 1345/15), z dnia 22 stycznia 2016 r. (sygn. akt I SA/Lu 712/15, I SA/Lu 713/15);
 - wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 czerwca 2016 r. (sygn. akt I SA/Łd 219/16);
 - wyroki WSA w Olsztynie z dnia 9 grudnia 2015 r. (sygn. akt I SA/Ol 817/14), oraz z dnia 23 grudnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Ol 783/14, I SA/Ol 784/14);
 - wyroki WSA w Poznaniu z dnia 8 czerwca 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 160/16, I SA/Po 161/16, I SA/Po 162/16, I SA/Po 163/16, I SA/Po 164/16), z dnia 7 czerwca 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 39/16), z dnia 25 maja 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 87/16, I SA/Po 88/16), z dnia 24 maja 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 89/16, I SA/Po 165/16), z dnia 12 maja 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 334/16), z dnia 11 maja 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 1739/15, I SA/Po 1740/15, I SA/Po 1882/15, I SA/Po 1883/15, I SA/Po 1884/15), z dnia 28 kwietnia 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 2261/15), z dnia 27 kwietnia 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 1736/15, I SA/Po 1737/15, I SA/Po 1738/15, I SA/Po 1768/15, I SA/Po 1891/15, I SA/Po 1892/15, I SA/Po 1893/15), z dnia 14 kwietnia 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 1654/15, I SA/Po 1675/15), oraz z dnia 4 lutego 2016 r. (sygn. akt I SA/Po 1888/15, I SA/Po 1889/15, I SA/Po 1890/15);
 - wyroki WSA w Szczecinie z dnia 15 czerwca 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 345/16), z dnia 7 kwietnia 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 31/16, I SA/Sz 32/16), z dnia 23 marca 2016 r. (sygn. akt I SA/Sz 16/16, I SA/Sz 17/16), z dnia 4 listopada 2015 r. (sygn. akt I SA/Sz 994/15, I SA/Sz 995/15, I SA/Sz 996/15), oraz z dnia 9 września 2015 r. (sygn. akt I SA/Sz 632/15).

Wprawdzie pojawiały się pojedyncze wyroki *de facto* potwierdzające podejście Spółki, jednak organy podatkowe oraz sądy administracyjne konsekwentnie i jednolicie wypracowały podejście, że kwalifikacja obiektu na gruncie UPOL jako budynku albo budowli uzależniona jest nie tylko od jego charakterystyki konstrukcyjnej opisanej w przepisach UPOL, **ale też od jego funkcji, przeznaczenia, wyposażenia, sposobu i możliwości wykorzystania.**

Podsumowując, mając na uwadze jednolity zakres stosowania ww. przepisów UPOL, należy wskazać, iż działanie organów podatkowych i sądów administracyjnych doprowadziło do faktycznego usankcjonowania przez orzecznictwo dodatkowych przesłanek, których spełnienie decyduje o uznaniu danego obiektu za „budynek” i ukształtowania się normy prawnej, zgodnie z którą opodatkowaniu PON wg stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, oraz posiadający fundamenty i dach – jeżeli nie wykracza faktycznie poza jego ustawowo określone elementy, tj. pod warunkiem, że jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania są



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

charakterystyczne dla budynku. Jeżeli warunek ten nie jest spełniony, dany budynek przestaje być budynkiem w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ i staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym określoną całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli, w związku z czym podlega opodatkowaniu nie jako budynek, lecz budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ.

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

Zaskarżone przepisy w świetle wzorca konstytucyjnego

1. Prawo własności i jego ograniczenia

a)

Art. 64 ust. 1 Konstytucji RP stanowi podstawę ukształtowania standardów ustawowych w zakresie dotyczącym prawa dziedziczenia, innych praw majątkowych, oraz przede wszystkim prawa własności, a także przejaw ogólnej zasady ustrojowej, zgodnie z którą własność prywatna stanowi jedną z podstawowych instytucji porządku gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

Powołana norma formułuje prawo podmiotowe – prawo własności, przysługujące również Spółce, co wynika przede wszystkim z zamieszczenia ww. przepisu art. 64 ust. 1 w Rozdziale II Konstytucji RP – Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela – Wolności i prawa ekonomiczne, socjalne i kulturalne.

Jednocześnie, ww. prawo własności nie może być rozumiane jako prawo absolutne, gdyż zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP może podlegać ograniczeniom, ale tylko w drodze ustawy oraz w zakresie w jakim ograniczenia te nie naruszają istoty prawa własności. Określenie przesłanek ograniczania prawa własności zawarte w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP polega zatem na wskazaniu przesłanki formalnej (**wymóg ustawy**) oraz zakreślenia maksymalnej granicy ingerencji (zakaz naruszania istoty prawa własności).

b)

Jednym z ograniczeń prawa własności jest niewątpliwie obowiązek uiszczania podatków oraz ponoszenia innych ciężarów publicznych. Obowiązek ten powoduje bowiem przeniesienie prawa własności środków pieniężnych z właściciela na podmiot publicznoprawny – państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego.

W tym zakresie należy podkreślić, że Spółka, składając skargę, nie kwestionuje konstytucyjności obowiązku uiszczania podatków, a w szczególności podatku od nieruchomości, rozumianego jako



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

jedno z konstytucyjnych ograniczeń prawa własności, ani swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego. Fakt nałożenia obowiązku podatkowego sam w sobie nie może bowiem, co do zasady, skutkować uznaniem, że dana regulacja jest niezgodna z Konstytucją.

Niniejszą skargą, Spółka kwestionuje jednak sam sposób nałożenia na nią obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Nałożenie obowiązku podatkowego w przypadku budynków stacji i rozdzielni – z uwagi na możliwość posłużenia się pozaustawowymi, a przy tym nieprecyzyjnymi przesłankami, nastąpiło bowiem w sposób sprzeczny ze standardami konstytucyjnymi, które przewidują wymóg wprowadzania ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych wyłącznie w drodze ustawy oraz szczególne wymogi dotyczące regulacji daninowych. Jak wskazał bowiem Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 30 listopada 2004 r. (sygn. akt SK 31/04) „*przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych*” (podobnie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02).

W sprawie doszło do określenia Spółce wysokości zobowiązania w PON w nieuprawniony sposób – polegający na zastosowaniu do obiektów wyczerpującej definicję budynku zasad dotyczących określenia wysokości zobowiązania podatkowego w sposób właściwy dla budowli. Wysokość PON od budynków stacji i rozdzielni określona na skutek zastosowania pozaustawowych kryteriów **przewyższa wysokość podatku jaka byłaby należna w wyniku określenia jej zgodnie z właściwymi przepisami UPOL**, tj. w oparciu o definicje wskazane w UPOL. W wyniku wydanych rozstrzygnięć, bezprawnie tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP i wynikającą z niej zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz będącą jej komponentem zasadą poprawnej legislacji wzmocnioną zasadą określoności przepisów prawa, a także zasadą legalizmu wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP, zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1, zasadą wyłączności ustawy w prawie daninowym wynikającą z art. 84 Konstytucji RP oraz zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych wyrażoną w art. 217 Konstytucji RP – **odebrano Spółce prawo dysponowania własnymi środkami pieniężnymi w powyższym zakresie.**

c)

Na możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji RP Trybunał Konstytucyjny wskazał wprost m.in. w wyroku z dnia 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00): „*ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną (i to “mocną”) podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyrażnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących ten obowiązek. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych*



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące „równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.”.

W powołanym orzeczeniu Trybunał uznał, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP, w tym również w drodze skargi konstytucyjnej.

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

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

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

a)

Art. 2 Konstytucji RP wyraża ogólną zasadę demokratycznego państwa prawnego, która dla organów władzy publicznej powinna stanowić „niezwykle ważną dyrektywę w zakresie stanowienia i stosowania prawa w zgodzie ze standardami tego typu państwa” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 listopada 1998 r., sygn. akt SK 7/98).

Z ww. zasady wywodzi się zasadę zaufania obywateli do państwa (tj. zasadę lojalności państwa względem obywateli), która wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, „by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

2001 r., sygn. akt K 27/00) oraz związaną z nią zasadę pewności prawa.

W zakresie stosowania prawa przez organy władzy publicznej istotny jest również art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Przepis ten wyraża zasadę legalizmu w wąskim znaczeniu – nakaz działania na podstawie prawa, jak również obowiązek przestrzegania prawa (W. Sokolewicz, Artykuł 7, w: Garlicki, Konstytucja, t. 5, s. 3). Z art. 7 Konstytucji RP wynika zatem zakaz dowolnego i arbitralnego stosowania przepisów prawa przez organy podatkowe i sądy administracyjne, który ma charakter reguły nieprzewidującej żadnych wyjątków.

Działanie NSA polegające na oparciu swojego rozstrzygnięcia i zaakceptowaniu wydanych wcześniej w sprawie rozstrzygnięć o treść normatywną niewynikającą z przepisów UPOL – uzależnienie kwalifikacji obiektów Spółki na potrzeby ich opodatkowania PON od dodatkowych pozaustawowych przesłanek takich jak funkcja, przeznaczenie, wyposażenie, możliwość i sposób wykorzystania obiektu, narusza powyższe zasady. **W rzeczywistości organy władzy publicznej nie ograniczyły się do działania w granicach kompetencji przyznanych im przez przepisy prawa, lecz dokonały nie tyle nawet wykładni *contra legem*, co – prawotwórczej**, do czego nie były uprawnione i w wyniku czego znacząco bezprawnie zwiększone zostało obciążenie ekonomiczne Spółki z tytułu PON.

b)

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

Jednocześnie, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji RP powinny być przestrzegane szczególnie restrykcyjnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W tym zakresie, Trybunał podkreślał wielokrotnie, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym, a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, w tym w prawie podatkowym bowiem – „*dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego*” (wyrok z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Analogiczne stanowisko zostało zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, w sprawie dotyczącej opodatkowania PON podziemnych wyrobisk górniczych – „*ze względu na to, iż w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym, uchybienia te w zakresie, w jakim dotyczą regulacji podatkowej, zyskują poważniejszy charakter.*”.



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

Powyższe oznacza, że wszystkie przepisy, a w szczególności przepisy dotyczące konstytucyjnie chronionych praw i wolności, w tym nakładające obowiązki podatkowe, powinny być właściwie skonstruowane – z punktu widzenia językowego i logicznego, tak aby ich treść była oczywista i precyzyjna.

Brak precyzji przepisów powoduje pozostawienie nadmiernej swobody organom stosującym prawo i niejako nakłada na te organy obowiązek zastępowania ustawodawcy w tych obszarach, które zostały uregulowane w sposób nieprecyzyjny. Taki sposób stanowienia przepisów prawa, w tym w szczególności przepisów prawa podatkowego, jest nie do pogodzenia z ww. zasadą poprawnej legislacji. Organy podatkowe określając wysokość podatku powinny bowiem bazować na przepisach, które w sposób jasny i precyzyjny określają m.in. przedmiot i podstawę opodatkowania.

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

Z takim przypadkiem naruszenia zasady poprawnej legislacji mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie. Art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ, z których możliwe było wyprowadzenie przez organy podatkowe i sądy administracyjne normy prawnej, zgodnie z którą obiekt spełniający wszystkie cechy budynku może podlegać opodatkowaniu jako budowla w oparciu o dodatkowe, niezastrzeżone w ustawie kryteria (odnoszące się m.in. do funkcji, wyposażenia czy sposobu wykorzystywania obiektu), a w konsekwencji, istnieje możliwość rozszerzającego opodatkowania obiektów stanowiących budynki, nie jako budynki, lecz jako budowle – są wadliwe w sposób kwalifikowany, co uzasadnia stwierdzenie ich niekonstytucyjności.

c)

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



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

K 4/03). Zgodnie z tym przepisem, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

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

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

W konsekwencji, zasada szczególnej określoności wywodzona z art. 217 Konstytucji RP przesądza, że przedmiot opodatkowania powinien być w sposób wyczerpujący uregulowany w ustawie. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że podstawa opodatkowania jest ustalana w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania. Zatem określenie przedmiotu opodatkowania nie pozostawia podatnikom wątpliwości co do podstawy opodatkowania. Innymi słowy, naruszenie obowiązku w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania prowadzi do niejasności odnośnie do podstawy opodatkowania.

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

W ocenie Skarżącej, zakwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy UPOL, tj. art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, interpretowane jednoznacznie przez sądy administracyjne w taki sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku (wymienione w art. 1a. ust. 1 pkt 1 UPOL), jest uznawany za budowlę na skutek niespełnienia niewymienionych w przepisach dodatkowych kryteriów (takich jak jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystywania), nie dochowują wskazanych powyżej wymogów.

Niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisów UPOL spowodowało stworzenie organom podatkowym i sądom administracyjnym zbyt szerokich ram, w zakresie których stosują one te



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

przepisy. Doprowadza to wręcz do tego, że w istocie organy władzy publicznej nie tyle stosują prawo, co zastępują prawodawcę w zakresie zagadnień, które powinny być dostatecznie precyzyjnie uregulowane ustawowo – odnoszących się do właściwego oznaczenia w ustawie w sposób niebudzący wątpliwości przedmiotu opodatkowania, a w konsekwencji również podstawy opodatkowania. Przytoczone regulacje UPOL, w zakresie w jakim nie umożliwiają jednoznacznego ustalenia przedmiotu opodatkowania PON, tj. opodatkowanie stacji i rozdzielni spełniających ustawową definicję budynku jako budowli, a nie jako budynków, są zatem niezgodne z wynikającą z art. 2 i 217 Konstytucji RP zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych.

Przykładowo, zgodnie ze stanowiskiem organów władzy publicznej w utrwalonej linii orzeczniczej zaskarżonych przepisów, nawet ten sam obiekt wypełniony urządzeniami w znacznym stopniu, które z uwagi na prace remontowe, zostałyby okresowo zdemontowane, mógłby początkowo zostać zakwalifikowany jako budowla, później jako budynek, a po zakończeniu remontu i powtórnym zamontowaniu urządzeń – ponownie jako budowla. Analogicznie, przyjmując stanowisko prezentowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne za słuszne, należałoby uznać, że w przypadku składowania w budynku mieszkalnym węgla na potrzeby ogrzewania tego obiektu w okresie zimowym, budynek mieszkalny przestaje być „budynkiem” w rozumieniu UPOL, ponieważ pełni funkcję „zbiornika” do magazynowania węgla i staje się przez to budowlą.

Wymogu szczególnej określoności nie spełniają również zaskarżone przepisy UPOL w kontekście normy prawnej z nich wyinterpretowanej przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Nie pozwala ona bowiem w sposób jednoznaczny zakwalifikować danego obiektu jako budynku albo budowli.

Wskazane w rozstrzygnięciach wydanych w sprawie dodatkowe przesłanki dla uzasadnienia zakwestionowania przyjętej kwalifikacji danego obiektu jako budynku nie są obiektywne – nie odnoszą się np. do konstrukcji danego obiektu, lecz w szczególności jego wyposażenia i pełnionej funkcji. Powoduje to wątpliwości w praktyce dotyczące choćby tego, czy o kwalifikacji obiektu ma decydować jego pierwotne, czy też bieżące, aktualne przeznaczenie. Dany obiekt spełniający wszystkie przesłanki z ustawowej definicji budynku – w zależności od jego aktualnego przeznaczenia, funkcji czy wyposażenia, raz mógłby zatem stanowić budynek, a innym razem – budowlę. Co więcej, takie same (konstrukcyjnie identyczne) obiekty, z uwagi na ich inne przeznaczenie, funkcje czy wyposażenie, mogłyby być różnie zakwalifikowane z perspektywy opodatkowania PON.

d)

Zgodnie z **art. 84 Konstytucji RP** każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Zasada wyłączności ustawy w prawie daninowym wyrażona w ww. przepisie stanowi uzupełnienie zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz zasady określoności przepisów podatkowych, wynikających z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP.



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

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

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

Zdaniem Spółki, zaskarżone przepisy, tj. art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, naruszają również wymóg wyłączności ustawy w prawie daninowym wywodzony z art. 84 Konstytucji RP – z uwagi na brak wyczerpującej regulacji przedmiotu opodatkowania w ustawie podatkowej, pozwalają na kwalifikowanie obiektu spełniającego wszystkie cechy budynku jako budowli, tj. określenie przedmiotu opodatkowania PON w oparciu o kryteria pozaustawowe, przez co dochodzi do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności. W powyższy sposób zaskarżone przepisy sprzeczne są również z art. 217 Konstytucji RP.

Brak wyczerpującej regulacji zaskarżonych przepisów UPOL powoduje, że rozstrzygnięcie w zakresie przedmiotu opodatkowania PON zależy nie od ustawowych kryteriów budynku posiadanych przez Spółkę obiektów odnoszących się do ich konstrukcji wskazanych w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, lecz od pozaustawowej przesłanki funkcjonalnej (funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania charakterystyczne dla budynku), przyjętej przez organy podatkowe i sądy



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

administracyjne, niewyartykułowanej w przepisach UPOL. Prowadzi to do sytuacji, w której jeden z istotnych elementów stosunku podatkowego (przedmiot opodatkowania) nie jest uregulowany wyczerpująco w ustawie podatkowej – jego określenie następuje *de facto* w drodze stosowania prawa.

3. Naruszenie zasady równości wobec prawa

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada równości nakazuje jednakowo traktować podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji. Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być zatem traktowane równo, bez zróżnicowań zarówno o charakterze dyskryminującym, jak i faworyzującym (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06).

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

Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości, należy w pierwszej kolejności rozważyć, czy można wskazać wspólną istotną cechę, która uzasadniałaby takie same traktowanie określonej kategorii podmiotów.

Należy zauważyć, iż wspólną cechą istotną charakteryzującą adresatów art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL jest fakt posiadania obiektu, który:

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

Kryterium zróżnicowania natomiast, w świetle normy prawnej mającej swoje źródło w istniejącej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, stanowi kwestia „wykraczania przez budynek poza jego ustawowo określone elementy z uwagi na jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania w sposób charakterystyczny dla budynku”.

Oparcie kwalifikacji danego obiektu na takich aspektach jak jego wypełnienie, przeznaczenie, czy funkcje może prowadzić do różnej kwalifikacji podobnych, czy też nawet identycznych obiektów, tylko i wyłącznie ze względu na sposób ich użytkowania czy posiadane wyposażenie.

Tym samym, nieumotywowany i nieznajdujący uzasadnienia w ustawie podatkowej dobór przesłanki różnicowania sytuacji podatników narusza zasadę równości wobec prawa. W takiej sytuacji, obiekty o identycznej konstrukcji wykorzystywane w różny sposób byłyby różnie traktowane na gruncie przepisów UPOL – jedne jako budynki, inne jako budowle.



Reasumując, praktyka polegająca na kwalifikowaniu obiektów budowlanych do kategorii budynków albo budowli w oparciu o pozaustawowe przesłanki prowadzi do dyskryminacji podmiotów posiadających budynki wypełnione urządzeniami względem innych podmiotów stosujących te same przepisy. W konsekwencji, definiowanie przez organy podatkowe i sądy administracyjne obiektów budowlanych w oparciu o pozaustawowe kryteria (funkcje, wyposażenie, przeznaczenie, sposób i możliwość wykorzystywania charakterystyczne dla budynku), nieprzewidziane w UPOL, jest działaniem bezprawnym i narusza zasadę równości.

4. Podsumowanie

W niniejszej sprawie – dotyczącej określenia wysokości zobowiązania w PON od posiadanych przez Spółkę budynków stacji i rozdzielni, poprzez przyjęcie wyniku wykładni zaskarżonych przepisów z ukształtowanej linii orzeczniczej, doszło do naruszenia szeregu praw i zasad z Konstytucji RP.

Przede wszystkim, obciążenie Spółki ciężarem podatku od nieruchomości w wysokości niewynikającej z przepisów prawa, naruszono prawo własności Spółki do środków pieniężnych (**art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP**). Wysokość PON od budynków stacji i rozdzielni określona na skutek zastosowania pozaustawowych kryteriów przewyższa wysokość podatku jaka byłaby należna w wyniku określenia jej zgodnie z właściwymi przepisami UPOL, tj. w oparciu o definicje wskazane w UPOL. W wyniku wydanych rozstrzygnięć, Spółce bezprawnie odebrano prawo dysponowania własnymi środkami pieniężnymi w tym zakresie.

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

Co istotne, możliwość tak rozszerzającej interpretacji wprowadzonej na potrzeby stosowania UPOL definicji „budowli” – poprzez doszukiwanie się warunków niezastrzeżonych w ustawie dla uznania danego obiektu za budynek, a przy tym niejednoznacznych i niedookreślonych, dowodzi, że ustawodawca nie dochował wymogu poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności przepisów daninowych – wywodzonych z **art. 2 i 217 Konstytucji RP**. Przyjęcie diametralnie innych wyników wykładni tych samych przepisów, w odniesieniu do tego samego stanu faktycznego, przez podatnika



NIELEPKOWICZ & PARTNERZY

oraz organy podatkowe i sądy administracyjne świadczą o braku jednoznaczności stosowanych regulacji. Opisane działanie prawotwórcze narusza również w sposób oczywisty zasadę wyłączności ustawy w prawie daninowym wywodzoną z **art. 84 Konstytucji RP**. Rozstrzygnięcia organów i sądów sprzecznie z tą zasadą są dalekie od realizacji postulatu pewności i bezpieczeństwa prawnego.

Działanie organów i sądów narusza również zasadę równości wobec prawa uregulowaną w **art. 32 ust. 1 Konstytucji RP**. Takie same (konstrukcyjnie identyczne) obiekty należące do różnych podatników, z uwagi na ich inne przeznaczenie, funkcje czy wyposażenie, mogą być inaczej zakwalifikowane z perspektywy ich opodatkowania PON.

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

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

W imieniu Energa-Operator S.A.,

Lesław Mazur
RADCA PRAWNY
Nr wpisu WA-9474

Lesław Mazur

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo szczególne wraz z potwierdzeniem uiszczenia opłaty skarbowej oraz informacją odpowiadającą odpisowi aktualnemu z rejestru przedsiębiorców KRS.
2. Uwierzytelniony odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia listopada 2016 r., sygn. akt
3. Potwierdzenie doręczenia Spółce wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia listopada 2016 r., sygn. akt
4. Uwierzytelniony odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia marca 2016 r., sygn. akt
5. Uwierzytelniona kopia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia listopada 2015 r., nr SKO
6. Uwierzytelniona kopia decyzji Burmistrza Miasta K. z dnia lipca 2015 r., nr
7. Odpisy niniejszej skargi wraz z załącznikami (4 egz.).