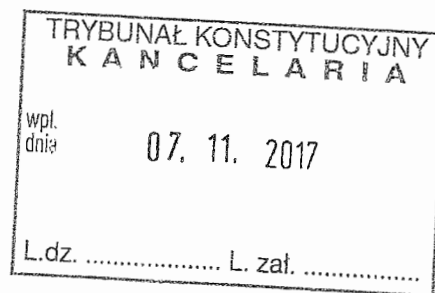




SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
Sygn. akt SK 45/15  
BAS-WPTK-264/15

Warszawa, 6 listopada 2017 r.



### Trybunał Konstytucyjny

I. Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej E. S.A. z siedzibą w W z 22 lipca 2013 r., wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

II. W razie nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania w całości, wnoszę o stwierdzenie, że 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 (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1785) w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1332, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 31 maja 2004 r. do 25 września 2005 r., w zakresie, w jakim za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje wymienione w nim wprost obiekty budowlane oraz powiązane z obiektami budowlanymi urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, o ile zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

W pozostałym zakresie podtrzymuję wniosek o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### **I. Stan faktyczny skargi. Przedmiot kontroli**

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Wnioskiem z 4 stycznia 2007 r. Spółka E S.A. z siedzibą w G (dalej: skarżąca albo Spółka; w toku postępowania nastąpiła zmiany nazwy Spółki na E S.A., a następnie – E S.A. z siedzibą w W ) wystąpiła o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 2002-2006 w wysokości zł oraz o jej zwrot lub zaliczenie na poczet zobowiązań podatkowych. Nadpłata wynikała z błędnej – jak przyjmuje Spółka – kwalifikacji podatkowej elektrofiltrów jako urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach. Pierwotnie Spółka uznała, że elektrofiltr w świetle ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1332, ze zm.; dalej: u.p.b.), według stanu prawnego obowiązującego na dzień powstania zobowiązania podatkowego, powinien być traktowany jako całość, na którą składa się zespół urządzeń technicznych oraz fundament, na którym urządzenia te są posadowione. Obiekt ten mieści się w pojęciu budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. i z tego względu – jako całość – podlega na podstawie 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 (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1785; dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Stosownie do tego Spółka zapłaciła podatek za elektrofiltr jako całość, na którą składają się fundamenty oraz posadowione na nich urządzenia techniczne. Później jednak Spółka uznała, że przyjęta przez nią kwalifikacja prawnopodatkowa była błędna i – stwierdzając, że przedmiot opodatkowania powinny stanowić jedynie fundamenty, na których są posadowione elektrofiltry – wystąpiła o stwierdzenie nadpłaty. Zgodnie z jej argumentacją elektrofiltr, jako urządzenie techniczne niebędące wytworem procesu budowlanego, stanowiące odrębną pod względem technicznym część, niemieszczącą się w pojęciu budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., nie powinien być wliczany do podstawy opodatkowania. Stąd też Spółka

wystąpiła o zwrot podatku w części obejmującej wartość urządzeń elektrofiltrów, pomniejszoną o wartość fundamentów, na których zostały one posadowione.

Przedstawiając skutki finansowe związane z przyjętą klasyfikacją prawnopodatkową Spółka stwierdziła, że uznając obiekt elektrofiltra za całość techniczno-użytkową wraz z urządzeniem technicznym podatek wynosi rocznie ok.

zł. Uwzględnienie w podstawie opodatkowania jedynie elementów budowlanych składających się na obiekt elektrofiltra skutkuje obniżeniem o ok. 20 % należnego podatku. Przy czym w skład elektrociepłowni wchodzi kilka elektrofiltrów.

Organ podatkowy początkowo uwzględnił argumentację przedstawioną przez Spółkę – decyzją z listopada 2007 r. Prezydent Miasta określił Spółce nadpłatę w podatku od nieruchomości za lata 2002-2006. Przedmiotowa decyzja została jednak uchylona decyzją Samorządowego Kolegium Odwoławczego w G (dalej: SKO w G ) z kwietnia 2008 r. SKO w G uznało, że urządzenie elektrofiltra tworzy wraz z fundamentem budowlę i z tego tytułu stanowi – jako całość – podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W następstwie ponownego rozpoznania sprawy, Prezydent Miasta decyzją z października 2010 r. (sygn. akt ) określił Spółce wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2005 r. w kwocie zł, a na mocy decyzji z października 2010 r. odmówił Spółce stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2005 r. Spółka wniosła odwołanie od powyższej decyzji; SKO w G decyzją z marca 2011 r. (sygn. akt ) utrzymało w mocy decyzję organu I instancji.

Spółka zaskarżyła powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , który wyrokiem z września 2011 r. (sygn. akt ) oddalił skargę jako bezpodstawną. Sąd uznał za prawidłową prawnopodatkową kwalifikację elektrofiltrów przyjętą w toku postępowania podatkowego, opartą o ekspertyzy biegłych, jakie zostały sporządzone w niniejszej sprawie. Od wyroku WSA w G Spółka wniosła skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z kwietnia 2013 r. (sygn. akt ) oddalił, jako pozbawioną usprawiedliwionych podstaw.

W tym stanie Spółka E S.A. wystąpiła ze skargą konstytucyjną z 22 lipca 2013 r.

2. Przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu stanowi art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 u.p.b., według stanu prawnego obowiązującego w chwili powstania obowiązku podatkowego skarżącej (por. szerzej pkt III.2 stanowiska). Przepisy te mają następujące brzmienie:

– art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.:

„Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane: [...] budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”;

– art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.:

„Użyte w ustawie [u.p.o.l. – uwaga własna] określenia oznaczają: [...] budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”;

– art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b.:

„Ilekoć w ustawie [u.p.b. – uwaga własna] jest mowa o [...] obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć: [...] budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami”;

– art. 3 pkt 3 u.p.b.:

„Ilekoć w ustawie [u.p.b. – uwaga własna] jest mowa o [...]: budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, tunele, przepusty techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

3. Jednym z podatków lokalnych przewidzianych ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest podatek od nieruchomości (art. 1 pkt 1 oraz art. 2-7a u.p.o.l.). Przedmiot opodatkowania tym podatkiem, poza gruntami oraz budynkami, stanowią również budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, wraz z urządzeniami budowlanymi zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem (art. 2 ust. 1 oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Podstawę opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, będąca podstawą obliczania amortyzacji w danym roku (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera autonomicznej definicji budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ale odsyła w tym względzie do przepisów prawa budowlanego (por. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Pod pojęciem przepisów prawa budowlanego należy rozumieć przede wszystkim ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, choć uzupełniająco może być ono rekonstruowane w oparciu o regulacje zawarte w innych ustawach (np. w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze; t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1131, ze zm.). Na gruncie u.p.b. relewantnym do określenia definicji budowli są: art. 3 pkt 1 lit. b (w tym przepisie budowla została uznana za jeden z trzech rodzajów obiektów budowlanych, obok budynków oraz obiektów małej architektury) oraz art. 3 pkt 3 u.p.b. (w tym przepisie wymienione zostały typy obiektów budowlanych, które stanowią budowlę w rozumieniu u.p.b.). W doktrynie (por. np. A. Despot-Mładanowicz, komentarz do art. 3 [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. A. Plucińska-Filipowicz, M. Wierzbowski, Lex/el. 2016, wyd. 2, nr 10264), jak i w orzecznictwie (por. np. wyrok NSA z 27 stycznia 2010 r., sygn. akt II OSK 186/09) przyjmuje się, że katalog typów budowli, wymieniony w art. 3 pkt 3 u.p.b., ma charakter otwarty, zatem do kategorii budowli mogą zostać zaliczone także objekty niewymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b. Reguła ta nie znajduje jednak zastosowania w przypadku, gdy pojęcie budowli jest rekonstruowane dla potrzeb określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wówczas za budowlę powinny być kwalifikowane tylko te typy obiektów, które zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub też urządzenia budowlane związane z obiektem

budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.p.b.).

W realiach sprawy stanowiącej osnowę skargi konstytucyjnej spór dotyczy prawnopodatkowej kwalifikacji instalacji technicznej stanowiącej elektrofiltr, jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zdaniem skarżącej elektrofiltr jest innym – obok kotłów i pieców przemysłowych – urządzeniem technicznym w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. i opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowlana elektrofiltra. Zarazem elektrofiltr nie może być kwalifikowany jako „wolnostojąca instalacja przemysłowa lub urządzenia techniczne” w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b.

## II. Zarzuty skarżącej

1. Wątpliwości skarżącej są związane z definicją budowli przyjętą w art. 3 pkt 1 lit. b i art. 3 pkt 3 u.p.b. Budowla – w rozumieniu powyższych przepisów – stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zdaniem skarżącej definicja budowli na gruncie u.p.b., choć poprawna jako norma prawa budowlanego, nie spełnia wymogów odnoszących się do przepisów prawa podatkowego. Wskazując na wadliwość tej definicji skarżąca w szerokim stopniu odwołała się do ustaleń zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym przedmiot oceny stanowiło pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym kontekście całość podniesionej w skardze argumentacji sprowadza się do tezy, że uznanie przez organy podatkowe elektrofiltra za budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. zostało dokonane na podstawie wnioskowania opartego o analogię i tym samym jest niezgodne ze standardem określoności przepisów podatkowych, ustalonym we wspomnianym wyroku sądu konstytucyjnego z 13 września 2011 r. Na tym tle można wyróżnić kilka zarzutów o charakterze bardziej szczegółowym.

Po pierwsze, w ocenie skarżącej, katalog budowli wymieniony w art. 3 pkt 3 u.p.b. ma charakter przykładowy i jest katalogiem otwartym. Powoduje to, że w wielu przypadkach kwalifikacja określonego obiektu jako budowli nie wynika stąd, że został on wymieniony wprost w art. 3 pkt 3 u.p.b., ale że odznacza się cechami podobnymi do obiektów, o których mowa *expressis verbis* w tym przepisie. Podstawą takiej kwalifikacji jest wnioskowanie oparte o analogię. Tymczasem, stosowanie tego typu

wnioskowania na gruncie prawa podatkowego jest niedopuszczalne, o ile prowadziłoby do pogorszenia sytuacji prawnej podatników. Nie może zatem stanowić podstawy do uznania określonych obiektów, niewymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b., za budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Skarżąca powołała w tym względzie pogląd sądu konstytucyjnego, zgodnie z którym niejasnych regulacji podatkowych nie można interpretować na niekorzyść podatników. Za niedopuszczalne Trybunał uznał także stosowanie przepisów podatkowych w drodze analogii, jak i rozszerzające stosowanie przepisów jednoznacznych, jeżeli miałyby to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Po drugie, skarżąca zwróciła uwagę na niejednolite ujęcie budowli przyjęte na gruncie art. 3 pkt 1 lit. b oraz art. 3 pkt 3 u.p.b. Zdaniem skarżącej, z art. 3 pkt 3 u.p.b. wynika, że maszyny i urządzenia wraz z fundamentem nie tworzą jednej budowli jako całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami, lecz budowlą są wyłącznie fundamenty pod maszyny i urządzenia (skarga, s. 10). Tymczasem, art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. przyjmuje szersze ujęcie, bowiem pojęcie budowli oznacza „całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami”. Dokonując wykładni tych przepisów skarżąca uznała, że art. 3 pkt 3 u.p.b. stanowi przepis szczególny w odniesieniu do art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. i z tego względu nie ma do niego zastosowania wymóg zawarty w tym ostatnim przepisie, zgodnie z którym budowla ma stanowić całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Ponadto Spółka wskazała w tym kontekście na niejasności związane z traktowaniem budowli jako obiektu, na który składają się również przynależne instalacje i urządzenia stanowiące całość techniczno-użytkową (art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b.). Stopień komplikacji technicznej współczesnych zakładów produkcyjnych i technologii powoduje, że często nie jest możliwe precyzyjne wyznaczenie granic pomiędzy budowlami składającymi się na dany zakład.

Po trzecie, elektrofiltry nie mogą być kwalifikowane jako „wolnostojące urządzenia techniczne” w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. W ocenie skarżącej, ustawodawca dokonał rozróżnienia z jednej strony wolnostojących urządzeń technicznych, z drugiej zaś urządzeń technicznych, przy których występują elementy budowlane. Wolnostojące urządzenie techniczne nie są posadowione na fundamencie i jako całość stanowią budowlę. Natomiast w przypadku drugiej kategorii – urządzeń technicznych, przy których występują elementy budowlane – samo urządzenie techniczne nie jest wytworem procesu budowlanego, jest

odrębne od budowli (fundamentu), na którym zostało posadowione i nie może być traktowane jako budowla. Stąd w obiektach zaliczanych do tej ostatniej kategorii występują części budowlane i części niebudowlane. Zarazem skarżąca wskazała na niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych w powyższym zakresie. Jeżeli przy konstruowaniu definicji budowli sądy uwzględniały treść art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., to za budowlę uznawana była zarówno część budowlana obiektu, jak i jego część techniczna jako całość pozostająca w związku techniczno-użytkowym. Z kolei w innych judykatach część techniczna nie była kwalifikowana jako składająca się na budowlę podlegającą opodatkowaniu.

2. Konstrukcja skargi została oparta na oddzielnym omówieniu zarzutu związanego z wadliwą definicją pojęcia budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (pkt V skargi) oraz wskazaniu konkretnych praw podmiotowych przysługujących skarżącej, które zostały naruszone w następstwie obowiązywania kwestionowanych regulacji (pkt VI-VII skargi). W konsekwencji przyjętego podziału powiązanie pomiędzy – z jednej strony – zaskarżonymi przepisami oraz określonym stanem prawnopodatkowym skarżącej, z drugiej zaś naruszeniem przysługujących jej praw podmiotowych ma luźny charakter. Argumentacja powołana w skardze w większości sprowadza się do zreferowania treści poszczególnych wzorców konstytucyjnych wskazanych w *petitum*, przy zazwyczaj szczątkowym odniesieniu ich do konkretnej sytuacji skarżącej.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 22 Konstytucji skarżąca wskazała, że przepis ten zapewnia przedsiębiorcy ochronę przed ingerencją prawodawcy w sferę wolności podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. W demokratycznym państwie obywatele i podmioty gospodarcze mają prawo oczekiwać od państwa jasnego sformułowania przepisów, zaś organy władzy publicznej nie mogą podejmować niekorzystnych dla adresatów rozstrzygnięć opartych na niejasnych przepisach. Z tego względu koniecznym warunkiem prawidłowej realizacji wolności prowadzenia działalności gospodarczej jest przewidywalność skutków podejmowanych decyzji co do aktywności i rozmiarów prowadzonej działalności. Wysokość zobowiązań podatkowych przedsiębiorcy stanowi istotny element w kształtowaniu bieżącego funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstwa, dlatego powinna być ona możliwa z góry do ustalenia. Z uwagi na długość toczącego się w sprawie skarżącej postępowania podatkowego przez okres



wielu lat pozostawała ona w niepewności co do istnienia ewentualnych zobowiązań podatkowych, a w następstwie decyzji z lat 2010-2011 została zobligowana do zapłaty w krótkim okresie zaległego podatku w wysokości kilku milionów zł. Podsumowując powyższy wywód w uzasadnieniu skargi stwierdzono, że: „Wyżej opisany przypadek Skarżące[j] ukazuje w jakich niepewnych i nieprzewidywalnych warunkach wykonywana jest wolność działalności gospodarczej” (skarga, s. 22).

W odniesieniu do art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji Spółka uznała, że jednym z głównych celów realizowania przez jednostkę przysługującej jej wolności prowadzenia działalności gospodarczej jest pozyskiwanie prawa własności. Nakładanie podatków skutkuje pozbawieniem podatników ich własności. Z punktu widzenia ochrony prawa własności istotne znaczenie skarżąca przypisała precyzyjnemu określeniu wysokości danin publicznych. Funkcjonowanie niejasnych przepisów umożliwiających organom podatkowym nakładanie podatków w wysokości niewynikającej z przepisów prawa ogranicza podatnikom możliwość korzystania z własności. Ponadto, nieprecyzyjność kwestionowanych w skardze przepisów wywołuje obawę przed inwestowaniem w nowe technologie i modernizację przedsiębiorstwa. Inwestycje te, mimo że są kapitałochłonne, to dodatkowo zwiększać będą podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji skarżąca powiązała z naruszeniem zasady określoności przepisów prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego. W kontekście pierwszej z wymienionych zasad w skardze odwołano się do znaczenia tej zasady przyjmowanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazując, że niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu powoduje niepewność adresatów co do ich praw i obowiązków. Prawodawca winien szczegółowo wyjaśnić treść pojęć, jakimi się posługuje w aktach prawnych. Bezpieczeństwo prawne jednostki wymaga, aby podatnik znał dokładną treść przepisów i wynikającą z nich wysokość zobowiązań podatkowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku podatkowego.

Nadmiernie lakoniczne uzasadnienie Spółka przytoczyła w odniesieniu do art. 7 Konstytucji. Jak wskazała, organ podatkowy powinien działać w oparciu o precyzyjne przepisy, tak by na ich podstawie możliwe było określenie treści obowiązku podatkowego. Przepisy te powinny w szczególności zawierać zamknięty katalog przedmiotów opodatkowania. Ponadto zasada legalizmu, łącznie z zasadą określoności, mają na celu stworzenie stanu pewności i stabilizacji sytuacji

podatnika, tak by nie był zaskakiwany przez organy podatkowe. W stanie faktycznym towarzyszącym niniejszej skardze kwalifikacja określonego obiektu jako budowli podlegającej opodatkowaniu nastąpiła w drodze aktów stosowania prawa, niezgodnie z zasadami prawidłowej wykładni przepisów prawnych. Skarżąca stwierdziła, że prowadzi to do naruszenia art. 7 Konstytucji, a także zasady trójpodziału władzy (art. 10 Konstytucji). Wskutek nieprecyzyjnych przepisów organy podatkowe przejmują bowiem kompetencje zastrzeżone na rzecz organów władzy ustawodawczej, a więc samodzielnie określają podstawę opodatkowania.

W odniesieniu do art. 84 Konstytucji skarżąca stwierdziła, że przepis ten nakazuje precyzyjne określenie w ustawie istotnych elementów stosunku daninowego, tak by jednostka mogła przewidywać konsekwencje podatkowe swoich działań. Powyższy przepis pełni istotną funkcję gwarancyjną, przyznając jedynie władzy ustawodawczej uprawnienie do nakładania podatków. Ma to chronić podatników przed organami podatkowymi, by obciążenia nie były nakładane w sposób arbitralny. Natomiast powołując jako wzorzec kontroli art. 217 Konstytucji wskazano, że z przepisu tego wynika obowiązek uregulowania bezpośrednio w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Pozwala to na ochronę podatników przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych i stwarza prawne gwarancje uwzględnienia interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego.

### **III. Analiza formalnoprawna**

1. Zagadnienie definicji budowli w kontekście obowiązku podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości stanowiło już przedmiot analizy w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W cytowanym wyroku z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) Trybunał poddał ocenie zgodność 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. Wprawdzie nominalnie przedmiot kontroli w tym postępowaniu obejmował jedynie przepisy u.p.o.l., faktycznie jednak zasadnicza część bardzo obszernego uzasadnienia poświęcona została analizie treści art. 3 pkt 3 u.p.b., a nadto – w zakresie relewantnym do sprawy, w związku z którą sąd wystąpił z pytaniem prawnym – sąd konstytucyjny poczynił także rozważania co do konstytucyjności samego art. 3 pkt 3 u.p.b. Na tym tle w pierwszej kolejności wymaga rozpatrzenia, czy – uwzględniając wskazany

w *petitum* skargi przedmiot oraz wzorce kontroli – nie zachodzi przesłanka *ne bis in idem*, której wystąpienie skutkuje niedopuszczalnością postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Mimo objęcia w niniejszym postępowaniu przedmiotem zaskarżenia tych samych przepisów, co w sprawie o sygn. akt P 33/09, pomiędzy tymi postępowaniami nie zachodzi tożsamość przedmiotowa skutkująca niedopuszczalnością rozpoznania skargi. Przesądzą o tym następujące okoliczności. Po pierwsze, wyrok w sprawie o sygn. akt P 33/09 przyjął postać tzw. wyroku interpretacyjnego. Orzeczenie w sprawie zgodności z Konstytucją przepisu poddanego kontroli odnosiło się zatem do jego konkretnego rozumienia, a więc jedynie wyodrębnionej w *petitum* wyroku TK treści normatywnej. Trybunał poddał kontroli art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wyłącznie w tym jego aspekcie, który dotyczy uznania za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach. Uwzględniając powyższe brak wystąpienia przesłanki *ne bis in idem* Trybunał potwierdził na gruncie kolejnych postępowań, w których przedmiot kontroli stanowił art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (por. analogiczne stanowisko wyrażone w postanowieniach TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10 oraz 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12). W niniejszym postępowaniu Spółka kwestionuje odmienny zakres treściowy powołanych przepisów, w szczególności nie jest nim kwestia zaliczenia wyrobiska górniczego oraz obiektu i urządzenia zlokalizowanego w wyrobisku do pojęcia budowli w rozumieniu u.p.o.l. Zgodnie z *petitum* skargi wątpliwość skarżącej dotyczy bowiem ujęcia katalogu budowli jako otwartego oraz uznania za budowlę podlegającą opodatkowaniu „urządzenia budowlanego, niebędącego wytworem procesu budowlanego”. Po drugie, skarżąca szerzej określiła przedmiot kontroli, bowiem obok art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wystąpiła o kontrolę konstytucyjności – ujętego związkowo – art. 3 pkt 3 u.p.b. Po trzecie, w skardze powołano w części odrębną argumentację w stosunku do stanowiącej przedmiot rozpoznania w sprawie o sygn. akt P 33/09. Po czwarte, nieco inaczej (szerzej) zostały ujęte wzorce kontroli. Powołane okoliczności przesądzą o braku wystąpienia przesłanki *ne bis in idem*, która skutkowałaby koniecznością umorzenia postępowania w sprawie.

2. W dalszej kolejności należy rozstrzygnąć, jaki stan prawny jest relewantny w kontekście stanu faktycznego stanowiącego podstawę wniesienia skargi konstytucyjnej.

Zarzuty podniesione przez skarżącą dotyczą sposobu określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Spółka zakwestionowała decyzje dotyczące ustalenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2005 r. Zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.o.l., obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Natomiast stawki podatku są ustalane w wymiarze rocznym (art. 5 ust. 1 u.p.o.l.). Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał ten obowiązek (art. 6 ust. 5 u.p.o.l.). W okolicznościach towarzyszących wystąpieniu ze skargą, wybudowanie spornych instalacji elektrofiltrów i ich oddanie do użytkowania nastąpiło przed 2005 r. Uwzględniając powyższe należy przyjąć, że przedmiot kontroli konstytucyjności w niniejszym postępowaniu powinny stanowić przepisy wskazane w *petitum* według stanu na dzień 1 stycznia 2005 r., kiedy to wystąpiło zdarzenie (władanie budowlą w rozumieniu u.p.b.), skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego za rok 2005.

Sejm zwraca uwagę, że stan prawny w powyższym zakresie podlegał po 1 stycznia 2005 r. zmianom. Przede wszystkim, na podstawie ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443), która weszła w życie 28 czerwca 2015 r., nowe brzmienie uzyskał art. 3 pkt 1 u.p.b., zawierający definicję pojęcia „obiekt budowlany”, a tym samym bezpośrednio kształtujący również treść pojęcia „budowla”. W obecnym stanie prawnym obiektem budowlanym jest wyłącznie obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, co jest ujęciem zasadniczo odbiegającym od definicji obowiązującej w 2005 r. Zmianom podlegało również brzmienie samego art. 3 pkt 3 u.p.b. (por. zmiany wynikające z: ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 163, poz. 1364; ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, Dz. U. Nr 106, poz. 675; ustawy z dnia 29 czerwca 2011 r. o przygotowaniu i realizacji inwestycji w zakresie obiektów energetyki jądrowej oraz inwestycji towarzyszących, Dz. U. Nr 135, poz. 789; ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony

krajobrazu, Dz. U. poz. 774). W związku z powyższym koniecznym staje się rozważenie, czy nie zachodzi ujemna przesłanka warunkująca możliwość prowadzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, jaką jest wygaśnięcie mocy obowiązującej aktu prawnego (przepisu) objętego kontrolą (art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o organizacji i trybie postępowania przed TK).

W świetle orzecznictwa Trybunału ukształtowanego na gruncie relewantnej w chwili wniesienia skargi przez Spółkę ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana w postępowaniu przed sądem konstytucyjnym zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 wspomnianej ustawy o TK dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa (por. np. wyrok TK z 22 stycznia 2013 r., sygn. akt SK 18/11). Formalne uchylenie przepisu przez ustawodawcę nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę regulacji. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej.

Zgodnie z regułą intertemporalną dotyczącą przepisów podatkowych, uchylone regulacje prawne nadal znajdują zastosowanie do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania (por. art. 21 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.). Kwalifikacja elektrofiltrów jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości za rok 2005 następuje zatem przy uwzględnieniu stanu prawnego obowiązującego w tym okresie. Z tego względu, formalne uchylenie przepisów stanowiących przedmiot skargi nie prowadzi automatycznie do utraty ich mocy obowiązującej w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK (którego odpowiednik aktualnie stanowi wspomniany wyżej art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK). Tym samym, wskazana zmiana stanu prawnego nie ma wpływu na aktualność podniesionego przez Spółkę naruszenia konstytucyjnych praw i wolności.

Jednocześnie, przedmiotem kontroli w trybie skargowym może być jedynie przepis zastosowany przez sąd, który orzekł ostatecznie o konstytucyjnych prawach

i wolnościach. Za podstawę wyroku wydanego w sprawie Spółki WSA w G uznał art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., jak również art. 3 pkt 3 u.p.b. „według stanu prawnego obowiązującego w roku 2005” (wyrok WSA w G z kwietnia 2011 r., s. 3). Analogiczną interpretację przyjął – rozpatrując skargę kasacyjną – Naczelny Sąd Administracyjny (por. wyrok NSA z kwietnia 2013 r., s. 1-2 i 9). Zarazem, z brzmienia art. 3 pkt 3 u.p.b. cytowanego przez WSA w G wynika, że sąd odwołał się do stanu prawnego obowiązującego do 25 września 2005 r. Pomiął tym samym zmiany w obrębie powyższego przepisu wynikające z ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw. W konsekwencji, przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu powinien stanowić art. 3 pkt 3 u.p.b., w brzmieniu obowiązującym od 31 maja 2004 r. (w tym dniu weszła w życie ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane, w następstwie której art. 3 pkt 3 u.p.b. otrzymał brzmienie relewantne dla zobowiązań podatkowych Spółki) do 25 września 2005 r.

Z kolei w odniesieniu do pozostałych powołanych w *petitum* skargi przepisów stanowiących przedmiot kontroli, tj. art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., należy stwierdzić, że ich brzmienie nie zmieniło się w okresie od powstania obowiązku podatkowego Spółki do chwili obecnej.

3. Artykuł 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 46-48 ustawy o TK z 1997 r. (obecnie art. 53 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK) wyznaczają przesłanki dopuszczalności skargi konstytucyjnej. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (por. np. wydane w pełnym składzie postanowienie TK z 13 czerwca 2011 r., sygn. akt SK 26/09) merytoryczne rozpoznanie skargi jest dopuszczalne tylko pod warunkiem spełnienia łącznie następujących przesłanek. Po pierwsze, zaskarżony przepis powinien być podstawą prawną ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego. Po drugie, orzeczenie to powinno pociągać za sobą naruszenie wskazanych w skardze konstytucyjnych wolności lub praw przysługujących podmiotowi inicjującemu postępowanie. Po trzecie, źródłem naruszenia powinna być normatywna treść kwestionowanych przepisów, zaś sposób naruszenia powinien być wskazany przez samego skarżącego w uzasadnieniu wnoszonej skargi.

4. Dopuszczalność rozpoznania niniejszej skargi podlegała kontroli wstępnej. Początkowo Trybunał odmówił nadania skardze leżącej u podstaw niniejszego postępowania dalszego biegu (postanowienie TK z 16 czerwca 2014 r., sygn. akt Ts 214/13). Od postanowienia o odmowie nadania biegu skarżąca wniosła zażalenie, które zostało uwzględnione (postanowienie TK z 29 października 2015 r., sygn. akt Ts 214/13). Oznacza to, że na etapie kontroli wstępnej Trybunał uznał, iż skarga spełnia wymogi formalne i materialne, warunkujące poddanie jej merytorycznemu rozstrzygnięciu. Powyższa ocena nie przesądza jednak ostatecznie o dopuszczalności rozpoznania skargi przez sąd konstytucyjny.

Zgodnie z utrwalonym poglądem, na każdym etapie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym może być przeprowadzona kontrola, czy nie występują przeszkody do merytorycznego rozpoznania sprawy (zob. np. wyrok TK z 24 lutego 2009 r., sygn. akt SK 34/07 oraz powołane tam orzecznictwo). Skład rozpoznający sprawę merytorycznie nie jest związany stanowiskiem zajęтым w postanowieniu lub zarządzeniu Trybunału, wydanym w ramach wstępnego rozpoznania (zob. np. postanowienie TK z 23 września 2015 r., sygn. akt SK 51/13 i wskazane tam orzecznictwo). Przeprowadzona kontrola wstępna i dokonane w jej następstwie usunięcie braków formalnych nie przesądza definitywnie o dopuszczalności merytorycznego rozstrzygnięcia zarzutów przedstawionych w skardze. Badanie przez Trybunał, czy skarga spełnia konstytucyjne i ustawowe wymogi, następuje także po zakończeniu etapu wstępnego rozpoznania i skierowaniu skargi do merytorycznego rozpoznania. W szeregu orzeczeń sąd konstytucyjny wskazywał wręcz na obligatoryjny charakter kontroli dopuszczalności skargi na każdym etapie postępowania przed Trybunałem (por. np. postanowienia TK z: 29 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 9/12 i 18 lutego 2014 r., sygn. akt SK 45/12). Skierowanie na etapie kontroli wstępnej skargi do rozpoznania nie wyłącza zatem możliwości uznania przez skład rozstrzygający na etapie rozpoznania merytorycznego, że skarga jest niedopuszczalna, a postępowanie podlega umorzeniu.

5. Sejm wyraża stanowisko, że skarga E S.A. nosi charakter skargi przeciwko aktom stosowania prawa. Podniesione przez skarżącą zarzuty związane są z interpretacją przepisu przyjętą przez organy podatkowe i podtrzymaną przez sądy, która – w jej ocenie – jest błędna. W tym kontekście Spółka jako źródło naruszenia konstytucyjnych wolności i praw wielokrotnie wskazała błędną wykładnię

art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 u.p.b. dokonaną przez organy podatkowe, która następnie została podtrzymana przez orzekające w sprawie sądy. Wniesiona skarga konstytucyjna zwraca się zatem nie przeciw hierarchicznej zgodności zakwestionowanych przepisów, ale przeciwko jej interpretacji przyjętej przez organy rozstrzygające w sprawie. W tym kontekście jednoznacznym zamiarem Spółki staje się próba ponownego zaskarżenia wydanych względem niej aktów stosowania prawa (rozstrzygnięć).

O takim charakterze skargi przesądza w pierwszej mierze sposób ujęcia *petitum*, w którym skarżąca wystąpiła o kontrolę zaskarżonego przepisu w zakresie w jakim „umożliwia opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach jako całości” oraz „odwołuje się do otwartego katalogu budowli”. Formułując powyższy zarzut Spółka zmierza tym samym do podważenia prawnopodatkowej kwalifikacji elektrofiltra dokonanej w postępowaniu podatkowym. Jej zdaniem – odmiennie niż przyjęły to organy podejmujące rozstrzygnięcie w sprawie zobowiązania podatkowego Spółki – elektrofiltr jako urządzenie techniczne nie stanowi budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, zaś podatkiem obciążone są wyłącznie części budowlane (fundamenty wraz ze ścianami), stanowiące część składową instalacji elektrofiltra. Skarżąca uznaje urządzenie elektrofiltra za rodzaj obiektu budowlanego niewymienionego w art. 3 pkt 3 u.p.b., co prowadzi ją do konkluzji, że organy podatkowe uznały urządzenie elektrofiltra za obiekt budowlany podobny do obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. Taka kwalifikacja opiera się na wykładni przypisanej przez Spółkę organom podatkowym, które miały uznać powyższy przepis za odwołujący się do „otwartego katalogu budowli”. Korespondują z tym dalsze argumenty zawarte w uzasadnieniu skargi, które oparte są na twierdzeniu, że urządzenie elektrofiltra nie może zostać zaliczone do żadnej z kategorii urządzeń budowlanych wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. W konsekwencji kwestionowane przepisy są niedookreślone (umożliwiają opodatkowanie elektrofiltra, mimo że taki rodzaj obiektu budowlanego nie został wymieniony *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b.) oraz naruszają prawo własności skarżącej (umożliwiają ingerencję w przysługującą jej prawo własności poprzez nakładanie podatków na podstawie nieprecyzyjnych przepisów). Powyższe twierdzenia mają służyć uznaniu za wadliwą interpretacji przyjętej przez organy podatkowe oraz podtrzymanej przez sądy rozstrzygające w sprawie, zgodnie z którą



urządzenie elektrofiltra jest jednym z obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako odpowiadające cechom obiektu, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Powołana w skardze argumentacja nakazuje uznać, że celem skarżącej jest przesądzenie przez Trybunał Konstytucyjny, iż urządzenie elektrofiltra nie jest – w rozumieniu u.p.o.l. – budynkiem lub obiektem małej architektury, a także nie jest urządzeniem budowlanym związanym z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To zaś prowadzioby do wniosku, że organy podatkowe niewłaściwie zinterpretowały zakwestionowane w skardze przepisy, bowiem ich brzmienie nie pozwala na uznanie, iż opodatkowaniu podlega urządzenie elektrofiltra traktowane jako całość. Sformułowane w powyższy sposób żądanie nie mieści się jednak w kognicji sądu konstytucyjnego, jest bowiem nakierowane na ocenę przyjętej przez organy podatkowe interpretacji przepisów prawnych na tle określonego stanu faktycznego. Do właściwości Trybunału nie należy jednak ocena rozstrzygnięć dokonanych w konkretnych sprawach przez organy stosujące prawo. Uznanie, że przedmiot kontroli Trybunału mogą stanowić tak sformułowane zarzuty czynioby z niego kolejną instancję sądową w postępowaniach toczących się przed sądami.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jednolicie prezentowany jest pogląd wskazujący na niedopuszczalność skargi konstytucyjnej, której zarzuty dotyczą interpretacji przepisów prawa. Podkreśla się, że w świetle przyjętego w art. 79 ust. 1 Konstytucji modelu skargi może być ona skierowana wyłącznie przeciwko aktowi normatywnemu naruszającemu konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego. Z tego względu kognicja Trybunału ogranicza się do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi, nie obejmuje natomiast ustalania skutków prawnych określonych sytuacji faktycznych. Wykładnia przepisów na gruncie konkretnej sprawy należy do organów stosujących prawo, w tym w szczególności sądów, które ustalają, czy określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. W orzecznictwie sądu konstytucyjnego wyrażany jest jednolicie pogląd, że Trybunał jest „sądem prawa”, a nie „sądem faktów”, zatem nie należy do jego kompetencji kontrola prawidłowości ustaleń sądów i organów administracji publicznej rozstrzygających w indywidualnych sprawach (zob. np. postanowienie TK z 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07). Kognicja sądu konstytucyjnego nie obejmuje rozpatrywania zarzutów dotyczących wykładni

dokonanej przez sąd, zarzutu błędnej subsumcji stanu faktycznego czy też wadliwości kierunku argumentacji wykorzystanej w ostatecznym orzeczeniu (zob. postanowienie TK z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt SK 11/10). Stąd też niedopuszczalna jest skarga konstytucyjna na akt stosowania prawa. W kontekście sformułowanych przez skarżącą zarzutów istotna jest także okoliczność, że jeżeli przedmiotem kontroli są przepisy posługujące się zwrotami niedookreślonymi, kontrola merytoryczna nie może dotyczyć praktyki stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, ale wyłącznie jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi.

Hipotetycznie, zarzut skarżącej mógłby podlegać rozpatrzeniu, o ile kwestionowana interpretacja przepisów przybrałaby jednolity charakter w praktyce ich stosowania i została potwierdzona w orzecznictwie sądowym. W świetle ustalonego poglądu Trybunału, do naruszenia zasady określoności przepisów może dojść w sytuacji, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone rozumienie. 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, której brzmienie nie budzi 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 znaczeń przepisu został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie wysoki standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych (zob. wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09).

Opisana sytuacja nie występuje w odniesieniu do kwestionowanych w niniejszym postępowaniu przepisów. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że na potrzeby ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 3 u.p.b. musi być traktowane jako wyczerpujące (por. m.in. uchwałę siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 oraz wyrok WSA w Poznaniu z 12 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Po

1186/15). Również zapadłe w sprawie Spółki wyroki sądowe jednoznacznie potwierdzają, że w odniesieniu do powołanych przepisów nie mamy do czynienia z trwałą, powszechną i jednolitą ich wykładnią w praktyce, która nadawałaby im znaczenie przypisane w skardze. Przedstawiona okoliczność przesądza o bezzasadności podniesionego przez skarżącą zarzutu.

Uwzględniając powyższe Sejm przyjmuje, że skarga Spółki nosi cechy skargi przeciwko aktowi stosowania prawa. Z tego względu postępowanie powinno podlegać **umorzeniu** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK.

Sejm zwraca uwagę, że powyższy aspekt spotkał się z negatywną oceną także w toku wstępnej kontroli skargi konstytucyjnej. W postanowieniu TK z 16 czerwca 2014 r. o odmowie nadania skardze biegu (sygn. akt Ts 214/13) jako główny argument przesądzający o niedopuszczalności skargi uznano charakter podniesionych w niej zarzutów. Zostały one skierowane przeciwko klasyfikacji instalacji elektrofiltrów na gruncie art. 3 pkt 3 u.p.b., przyjętej w opiniach sporządzonych przez biegłych w toku postępowania podatkowego toczącego się z wniosku skarżącej. Wprawdzie powyższe postanowienie zostało uchylone postanowieniem TK z 29 października 2015 r. (sygn. akt Ts 214/13), w postanowieniu tym Trybunał nie odniósł się jednak w żaden sposób do wytkniętej w postanowieniu TK z 16 czerwca 2014 r. wadliwości skargi we wskazanym aspekcie.

6. Wzorcami kontroli wskazanymi w *petitum* skargi są art. 2, art. 7, art. 10, art. 22, art. 64 ust. 1 i ust. 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Przepisy te nie zostały ujęte w postaci związkowej co nakazuje przyjąć, że intencją skarżącej było potraktowanie ich jako samodzielnych wzorców kontroli. Mając na względzie powyższy zamiar, konieczne staje się udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy przepisy te statuują prawa o charakterze podmiotowym, które mogą stanowić podstawę kontroli w postępowaniu skargowym. Potrzeba rozważenia powyższego zagadnienia wynika stąd, że – zgodnie z utrwalonym poglądem Trybunału – przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko naruszenie wyrażonych w niej norm regulujących wolności lub prawa, mających charakter praw podmiotowych (por. np. postanowienia TK z: 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01 i 7 lipca 2004 r., sygn. akt

SK 69/03). Zawężenie podstaw skargi wyłącznie do przepisów mających charakter praw podmiotowych wynika z brzmienia art. 79 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie Sejmu, w obrębie wymienionych w *petitum* skargi wzorców kontroli można wyróżnić trzy grupy przepisów w zależności od tego, czy – w świetle orzecznictwa sądu konstytucyjnego – stanowią one dopuszczalny wzorzec kontroli w postępowaniu skargowym. Pierwsza grupa obejmuje przepisy, w przypadku których ich charakter jako praw podmiotowych nie wywołuje wątpliwości. Statuują one w pełni prawa i wolności, podlegające ochronie w trybie skargi konstytucyjnej. Do tej grupy zaliczają się art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. Drugą grupę stanowią przepisy, które nie mają charakteru praw podmiotowych i z tego względu nie mogą być wzorcem kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą. Spośród wymienionych przez skarżącą przepisów, do tej kategorii zalicza się art. 7, art. 10 oraz art. 95 ust. 1 Konstytucji. Argumentacja powołana w uzasadnieniu skargi nie daje zarazem podstaw do uznania, że wzorce te powinny zostać uznane – uwzględniając dopuszczalność konwersji wzorca na podstawie zasady *falsa demonstratio non nocet* – za przepisy związkowe w stosunku do przepisów wyrażających prawa podmiotowe podlegające ochronie w trybie skargowym. Trzecia grupa obejmuje przepisy, które co do zasady nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli, ale dopuszczalne jest ich powołanie jako przepisów związkowych, dopełniających treść normatywną wzorca podstawowego, wyrażającego samodzielnie wolność lub prawo podmiotowe przysługujące jednostce. Spośród przepisów powołanych w *petitum* skargi do tej kategorii zaliczyć należy art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W praktyce podstawowe znaczenie odgrywa w tym względzie możliwość uczynienia art. 2 Konstytucji i wynikających z niego zasad pochodnych wzorcem kontroli w postępowaniu skargowym. Zgodnie z utrwalonym poglądem Trybunału, art. 2 Konstytucji nie wyraża konstytucyjnych praw podmiotowych ani nie formułuje prawa czy wolności konstytucyjnej, z których możliwe byłoby wywiedzenie takiego prawa podmiotowego (zob. np. wyrok TK z 23 listopada 1998 r., sygn. akt SK 7/98). Przepis ten statuuje jednak określony standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw, a w konsekwencji stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli w razie wskazania, jaka wolność lub prawo wynikające z innych przepisów, zostały uregulowane wbrew zasadom demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Analogiczny pogląd Trybunał Konstytucyjny sformułował w odniesieniu do art. 84 i art. 217 Konstytucji uznając, że nie mogą one zostać powołane jako

samodzielne wzorce kontroli. W postanowieniu z 18 listopada 2008 r. (sygn. akt SK 23/06) Trybunał zaznaczył, że art. 84 oraz art. 217 Konstytucji nie wyrażają żadnego prawa podmiotowego, jak i nie formułują prawa albo wolności, z których możliwe jest wywiedzenie takiego prawa podmiotowego (takie samo stanowisko zostało zajęte m.in. w postanowieniach TK z: 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06 i 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). Wobec tego należy stwierdzić, że art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą być wzorcami kontroli tylko pomocniczo, w powiązaniu ze wskazanym przez podmiot skarżący konstytucyjnym prawem podmiotowym.

W przypadku powołania jako wzorców kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną przepisów niewyrażających praw podmiotowych postępowanie podlega umorzeniu, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Uwzględniając powyższe, Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w zakresie obejmującym kontrolę zaskarżonych przepisów z art. 7, art. 10 oraz art. 95 ust. 2 Konstytucji.

Z kolei rozpoznanie w niniejszym postępowaniu zarzutów dotyczących naruszenia art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji ma charakter zależny względem zarzutów związanych z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. Artykuł 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą stanowić wzorzec kontroli wyłącznie jako przepisy uzupełniające względem art. 22 lub art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji.

7. Uznając kluczowe znaczenie zarzutów dotyczących naruszenia art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji, jako mających charakter praw podmiotowych, koniecznym jest rozstrzygnięcie, czy postępowanie w tym zakresie jest dopuszczalne.

W ocenie Sejmu, skarga w zakresie obejmującym zarzuty dotyczące art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji nie spełnia wymogów określonych w art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK (obecnie art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK). Przepis ten nakłada na podmiot inicjujący postępowanie skargowe obowiązek wskazania sposobu naruszenia konstytucyjnych praw i wolności. Zgodnie z utrwalonym poglądem sądu konstytucyjnego, powinnością podmiotu występującego ze skargą jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia jego konstytucyjnych praw i wolności, przy czym nie może się to sprowadzać jedynie do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Skarżący musi wskazać, jakie uprawnienia wynikają z powołanego przez niego

wzorca kontroli i wyjaśnić, na czym polega korespondujący z nimi obowiązek prawodawcy. Powoływane w skardze naruszenie musi mieć przy tym charakter osobisty, bezpośredni i aktualny, a w ramach uprawdopodobnienia naruszenia należy wykazać, że w wyniku zastosowania aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w kontekście przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych (zob. np. postanowienie TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10 i powołane tam orzecznictwo). Wymóg właściwego uzasadnienia zarzutu przez podmiot występujący ze skargą stanowi konsekwencję spoczywającego na nim ciężaru dowodu. Zasada związania Trybunału granicami skargi (por. art. 66 ustawy o TK z 1997 r. oraz art. 67 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK) uniemożliwia nie tylko samodzielne wyznaczenie przez Trybunał przedmiotu kontroli, ale i zastąpienie skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności.

Niespełnienie obowiązków wynikających z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK z 1997 r. (art. 53 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK) w odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji wyraża się w trzech, powiązanych ze sobą, aspektach. Po pierwsze, w skardze nie wykazano, że w następstwie zastosowania kwestionowanych przepisów doszło do bezpośredniej ingerencji w prawa przysługujące bezpośrednio skarżącej. Podniesiona argumentacja sprowadza się do stwierdzenia, że nałożenie podatku ogranicza prawo własności skarżącej, zaś ograniczenie takie może nastąpić wyłącznie na podstawie przepisów spełniających wymóg określoności prawa. Ilustrację powyższego stanowi następujący fragment uzasadnienia skargi: „[...] istotne z punktu widzenia ochrony prawa własności jest precyzyjne określenie wysokości danin i ciężarów publicznych, a w razie wątpliwości powstrzymania się przez organy państwa w ingerencję w prawo własności. Funkcjonowanie niejasnych przepisów umożliwiających organom podatkowym nakładanie podatków w wysokości niewynikającej z przepisów prawa ogranicza podatnikom możliwość korzystania z ich własności. Do istoty prawa własności należy pozostawienie właścicielowi możliwości decydowania o swoim majątku” (skarga, s. 23). Trzeba nadmienić, że cytowana wypowiedź wyczerpuje całość zawartej w skardze argumentacji dotyczącej ingerencji w prawo własności. W ocenie Sejmu, wywód tej treści nie realizuje obowiązku właściwego uzasadnienia postawionego zarzutu. Skarżąca nie dokonała koniecznej indywidualizacji zarzutu naruszenia przysługującego jej prawa podmiotowego

poprzez wyjaśnienie, w jaki sposób została ona osobiście i bezpośrednio dotknięta naruszeniem wolności lub praw określonych w Konstytucji oraz jak pogorszyła się jej sytuacja prawna w tym zakresie. Za spełnienie powyższego wymogu nie może także zostać uznane stwierdzenie skarżącej, że kwestionowane przepisy wywołują u niej „obawę przed inwestowaniem w nowe technologie i modernizację swojego przedsiębiorstwa” (skarga, s. 24).

Obowiązek właściwego uzasadnienia nie został również spełniony, gdy idzie o zarzut naruszenia zasady wolności działalności gospodarczej, którą skarżąca wywodzi z art. 22 Konstytucji. Podniesiona argumentacja sprowadza się do uznania, że przepisy podatkowe powinny być formułowane w taki sposób, by wysokość obciążeń podatkowych była przewidywalna. O takiej treści sformułowanego zarzutu przesądza następujący fragment skargi, wyczerpujący w zasadzie uzasadnienie w aspekcie naruszenia art. 22 Konstytucji: „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, Skarżąc[a] przez okres pięciu lat niezmiennie pozostaje w niepewności co do istnienia ewentualnych zaległości podatkowych”. Zarazem, postępowanie toczące się w sprawie Spółki „ukazuje w jakich niepewnych i nieprzewidywalnych warunkach wykonywana jest wolność prowadzenia działalności gospodarczej” (skarga, s. 21-22). Przedstawiona argumentacja nie wskazuje, w jaki sposób doszło do naruszenia swobody działalności gospodarczej jako prawa podmiotowego przysługującego skarżącej. Brak ten jest tym bardziej znaczący, że wynikającym z Konstytucji obowiązkiem podmiotów prawa jest ponoszenie ciężarów publicznoprawnych, w tym podatków (art. 84 Konstytucji). Na tym tle argument, że obowiązek podatkowy stanowi niezgodne z Konstytucją ograniczenie swobody działalności gospodarczej jest oczywiście bezzasadny. Nie ma również znaczenia powołana przez skarżącą okoliczność, że w ramach toczącego się postępowania podatkowego była ona zobowiązana zapłacić „w krótkim okresie czasu kilk[a] milionów złotych zaległego podatku od nieruchomości wraz z odsetkami” (skarga, s. 21). Trzeba mieć jednocześnie na względzie, że skarżąca sama, poprzez wystąpienie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zainicjowała spór dotyczący przedmiotu opodatkowania,

przy czym spór ten dotyczył także innych niż elektrofiltry obiektów, nieobjętych niniejszym postępowaniem.

Po drugie, argumentacja przedstawiona przez skarżącą nakazuje uznać, że w istocie jedyny podniesiony w skardze pod adresem kwestionowanych regulacji zarzut związany jest z naruszeniem zasady określoności przepisów w sferze prawa podatkowego. Normatywną podstawę tego zarzutu stanowi art. 2 Konstytucji, zaś za jego konstytucyjne rozwinięcie mogą zostać potraktowane art. 84 i art. 217 Konstytucji w zakresie, w jakim przepisy te wprowadzają wymóg wyłączności ustawy w zakresie określenia treści stosunku podatkowego. Wszelkie pozostałe zarzuty, jak i powiązane z nimi wzorce kontroli, mają tym samym charakter wtórny. Nakazuje to uznać, że skarżąca powołała art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji wyłącznie w charakterze tła normatywnego, nie zaś jako przepis wyrażający prawo podmiotowe, do którego naruszenia doszło w następstwie wydania w stosunku do niej określonych decyzji podatkowych. Potwierdza to nie tylko sposób ujęcia zakresu zaskarżenia w *petitum* skargi, ale przede wszystkim powołana argumentacja.

Po trzecie, obowiązkowi przedstawienia właściwego uzasadnienia należy nadać charakter kwalifikowany w sytuacji, gdy zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji został sformułowany w odniesieniu do przepisów nakładających obowiązki podatkowe. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że niedopuszczalne jest utożsamianie ustanowienia obowiązku podatkowego z naruszeniem prawa własności. W tym względzie wyrażany jest pogląd, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą wprawdzie kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, który czyniłby z nich instrument konfiskaty mienia, jednak sama ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku. Samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, w szczególności w podlegające konstytucyjnej ochronie prawo własności (zob. np. wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97 i 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98 oraz postanowienie TK z 29 kwietnia 2015 r., sygn. akt Ts 129/13). Aby zakwestionować zgodność z Konstytucją przepisów nakładających podatki i inne ciężary publiczne nie wystarczy powoływać się na samą ingerencję we własność czy wolność działalności gospodarczej, ale należy uprawdopodobnić naruszenie istoty tych praw (por. wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98). Może to w szczególności polegać na uprawdopodobnieniu,



że zakwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w sposób prowadzący do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (por. wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06) czy też w ogóle skutkują uniemożliwieniem prowadzenia działalności gospodarczej. Skarżąca nie wykazała, aby taka sytuacja wystąpiła w jej przypadku.

Mając na względzie powyższe Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w zakresie obejmującym zarzut naruszenia art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

8. Stwierdzenie niedopuszczalności kontroli w zakresie zarzutów dotyczących naruszenia art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji rzutuje na możliwość rozpoznania w niniejszym postępowaniu zarzutów związanych z naruszeniem art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W pkt III.6 stanowiska wskazano, że zgodnie z dominującym w orzecznictwie Trybunału poglądem art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji nie mogą być samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu skargowym. Możliwe jest natomiast powoływanie tych przepisów jako związkowych w stosunku do wzorca podstawowego statuującego prawo podmiotowe przysługujące skarżącemu. Wskazane w pkt III.7 argumenty przesadzają jednak o tym, że postępowanie w zakresie obejmującym zarzuty naruszenia art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji podlega umorzeniu, czego konsekwencją jest wyłączenie możliwości potraktowania art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji jako związkowych względem powyższych przepisów wzorców kontroli.

W konsekwencji Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w zakresie obejmującym zarzut naruszenia art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

9. W uzasadnieniu nie przedstawiono argumentacji, która w jakimkolwiek stopniu odnosiłaby się do zarzutu naruszenia art. 217 Konstytucji. Skarżąca przytoczyła wprawdzie wyrok Trybunału Konstytucyjnego, wskazujący na wynikający z art. 217 Konstytucji wymóg uregulowania na poziomie ustawowym wszystkich elementów stosunku prawnopodatkowego (skarga, s. 29). Nie wskazała jednak sposobu, w jakim w jej przypadku dochodzi do naruszenia art. 217 Konstytucji. W ocenie Sejmu, Spółka nie spełniła w odniesieniu do tego zarzutu obowiązku

uzasadnienia skargi, o którym mowa w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r. (którego odpowiednikiem jest obecnie art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK). Stanowi to kolejną – obok wskazanej w pkt III.8 stanowiska – podstawę **umorzenia** postępowania w odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 217 Konstytucji.

10. Sejm pragnie zwrócić uwagę, że postępowanie zainicjowane przez Spółkę stanowi kolejną próbę poddania kontroli konstytucyjności przepisów definiujących pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (por. w tym względzie postanowienia TK z: 7 lipca 2004 r., sygn. akt SK 69/03; 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 6 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 21/07; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). Postępowania te zakończyły się umorzeniem postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Podkreślenia wymaga, że skarga Spółki E S.A. odznacza się bliskim podobieństwem do skarg, które inicjowały postępowania w sprawach o sygn. akt SK 19/10 i SK 25/12. Zbieżność występuje co do przedmiotu kontroli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b.), wzorców kontroli (art. 2, art. 64 ust. 1 i ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji) oraz powołanych zarzutów (SK 19/10 – niedookreśloność przepisów podatkowych w zakresie uznania elektrofiltrów za przedmiot opodatkowania; SK 25/12 – niedookreśloność przepisów podatkowych w zakresie uznania przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej za przedmiot opodatkowania). W obu postępowaniach Trybunał przyjął, że – mimo powołania przez podmiot skarżący art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji jako wzorca kontroli – zarzuty skarg związane były wyłącznie z naruszeniem wymogu określoności przepisów prawa i zmierzają do wykładni zakwestionowanych przepisów. Trybunał odrzucił argumentację skarżących, że obowiązek zapłaty podatku na podstawie nieprecyzyjnych przepisów prowadzi do powstania uszczerbku majątkowego naruszającego prawo własności. Tym samym Spółka E S.A. powieliła w swojej skardze te same uchybienia, które przesądzały o niedopuszczalności postępowania w sprawach o sygn. akt SK 19/10 i SK 25/12.

11. Sejm ma na względzie, że w postępowaniu zainicjowanym przez Spółkę w toku wstępnej kontroli skład orzekający uznał skargę za spełniającą przesłanki warunkujące jej merytoryczne rozstrzygnięcie przez Trybunał Konstytucyjny.

Wprawdzie ustalenia zapadłe w toku kontroli wstępnej nie są wiążące na etapie merytorycznego rozpatrywania skargi (por. pkt III.4 stanowiska), jednak pierwotnie dokonana przez Trybunał ocena wyznacza bez wątpienia dopuszczalny kierunek interpretacji (a więc uznanie, że skarga spełnia wymogi formalne). W tym stanie, na wypadek nieuwzględnienia przez Trybunał sformułowanego wyżej wniosku o umorzenie postępowania, w dalszej części stanowiska została przedstawiona merytoryczna ocena kwestionowanego przepisu. Zarazem Sejm wyraża poglą, że jedyną kwestią, która może podlegać rozpoznaniu w niniejszej sprawie, jest zgodność art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 u.p.b. z zasadą dostatecznej określoności przepisów, wywodzoną z art. 2 Konstytucji, i tylko do niej odniesie się merytorycznie w dalszej części stanowiska. Jednocześnie kontrola konstytucyjności w powyższym zakresie jest możliwa jedynie w razie uznania, że ujmowany samodzielnie art. 2 Konstytucji stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną, co Sejm pozostawia do rozstrzygnięcia przez Trybunał.

#### **IV. Zasada określoności przepisów prawnych (art. 2 Konstytucji)**

##### **1. Wzorzec kontroli**

Wywodzona z klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) zasada określoności prawa nakłada na jego twórców obowiązek formułowania przepisów w sposób jasny, precyzyjny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza „obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla adresatów, którzy mogą oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy stanowienia norm niebudzących wątpiwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw” (wyrok TK z 27 listopada 2006 r., sygn. akt K 47/04).

Z uwagi na specyfikę poszczególnych materii podlegających normowaniu, jak i właściwości języka naturalnego, nie jest możliwe wyznaczenie w sposób abstrakcyjny stopnia wymaganej precyzji przepisów. Stąd jako wzorzec kontroli spełnienia omawianego wymogu przyjmuje się dyrektywę, w myśl której prawodawca, przez niejasne formułowanie treści przepisów, nie może pozostawiać organom stosującym prawo nadmiernej swobody przy ustalaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego tychże przepisów. Przepis musi zatem zostać

sformułowany w sposób na tyle precyzyjny, aby możliwa była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Stopień wymaganej precyzji przepisu zależny jest również od tego, czy i w jakim stopniu odnosi się on do jednostki – im głębsza jest ingerencja w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki, tym bardziej precyzyjny (dookreślony) musi być dany przepis. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyodrębnia się także wytyczne, które powinny być brane pod uwagę przy przeprowadzaniu oceny spełnienia wymogu dostatecznej określoności (por. np. wyroki TK z: 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00 i 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02).

Trybunał nie ujmuje nakazu dostatecznej określoności przepisów prawnych w sposób absolutny. Zasadność zarzutu dotyczącego nieprzestrzegania tej zasady musi być oceniana przez pryzmat wagi zaistniałego naruszenia w odniesieniu do wolności i praw jednostki. Dlatego też jedynie drastyczne przypadki naruszenia zasady określoności, prowadzące jednocześnie do naruszenia wolności i praw jednostki, powinny być kwalifikowane jako naruszenie art. 2 Konstytucji i stanowić mogą podstawę uchylenia kontrolowanego przepisu (por. np. wyrok TK z 3 listopada 2004 r., sygn. akt K 18/03).

## **2. Analiza zgodności**

2.1. W postępowaniu podatkowym w sprawie skarżącej prowadzonym przez Prezydenta Miasta (I instancja) oraz Samorządowe Kolegium Odwoławcze w G (II instancja) kwestia kwalifikacji elektrofiltrów została poddana wszechstronnej ocenie i należycie uargumentowana.

Organ I instancji uznał, że rozstrzygnięcie zagadnienia kwalifikacji elektrofiltra jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymaga zasięgnięcia opinii specjalistów, którzy w postępowaniu zostali powołani w charakterze biegłych. Na zlecenie organu podatkowego specjaliści będący rzeczoznawcami budowlanymi bądź pracownikami naukowymi Politechniki Śląskiej, Politechniki Warszawskiej oraz Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego (opinia T. Madziara, opinia S. Lutkiewicza, opinia K. Lemańskiego, opinia J. Kubicy i H. Tomanka, koreferat H. Zubela i D. Walaska, opinia L. Etela, R. Dowgiera i M. Popławskiego) sporządzili łącznie sześć opinii. Wyrażone w nich zostało stanowisko, że elektrofiltr powinien być kwalifikowany jako wolnostojące urządzenie techniczne (opinia K. Lemańskiego oraz

opinia J. Kubicy i H. Tomanka) bądź też że elektrofiltry są urządzeniami technicznymi, które łącznie z pozostałymi elementami stanowią jako całość budowlę w rozumieniu prawa budowlanego (koreferat H. Zubela i D. Walaska). Natomiast T. Madziar zaliczył elektrofiltr do budowli ze względu na to, że nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury. W opinii z zakresu prawa podatkowego autorstwa L. Etela, R. Dowgiera i M. Popławskiego uznano za prawidłową kwalifikację elektrofiltra jako budowli w rozumieniu u.p.o.l., stanowiącej przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Mając na względzie przedstawione opinie biegłych, z których żadna nie negowała prawidłowości uznania elektrofiltra za budowlę w rozumieniu u.p.o.l., a także uwzględniając materiał dowodowy zgromadzony przez organ w toku oględzin, Prezydent Miasta                      decyzją z    października 2010 r. (sygn. akt                      ) stwierdził, że elektrofiltr jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organ podatkowy podzielił wyrażone w opiniach stanowisko, że pojęcie budowli na gruncie u.p.b. i u.p.o.l. nie jest tożsame. Definicja zawarta w prawie podatkowym jest szersza nie tylko dlatego, że obejmuje urządzenia budowlane, lecz również dlatego, że obejmuje instalacje i urządzenia stanowiące całość techniczno-użytkową z budowlą. Organ wskazał ponadto, że w świetle przeważającego orzecznictwa sądów administracyjnych elektrofiltr powinien zostać zakwalifikowany jako budowla.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w G                      decyzją z    marca 2011 r. (sygn. akt                      ) uznało za zgodną z prawem kwalifikację prawnopodatkową elektrofiltrów jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. SKO w G jednoznacznie uznało za nieprawidłową interpretację przyjętą przez podatnika, że w przypadku elektrofiltrów opodatkowaniu podlegają wyłącznie części budowlane tych urządzeń.

W tym miejscu wypada zwrócić uwagę, że jedyna niejasność, która wyłania się w związku z ustaleniami poczynionymi w toku postępowania podatkowego związana jest z tym, iż organy podatkowe nie przesądziły jednoznacznie, czy elektrofiltr winien być kwalifikowany jako wolnostojące urządzenie techniczne w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., czy też jako urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b. Brak jednoznacznej kwalifikacji w tym względzie należy wiązać z tym, że w opiniach sporządzonych na zlecenie organu podatkowego większość biegłych wyraziła stanowisko, iż elektrofiltr jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., natomiast

w jednej z opinii elektrofiltr został uznany za urządzenie budowlane. W konsekwencji brak jednoznacznej kwalifikacji elektrofiltra z punktu widzenia u.p.b. wynikał z ostrożności procesowej organów podatkowych, które wydane przez siebie rozstrzygnięcia pragnęły oprzeć na wszystkich sporządzonych w toku postępowania opiniach. Okoliczność ta nie ma jednak żadnego znaczenia dla kwalifikacji prawnopodatkowej elektrofiltra, bowiem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w sposób jednolity za przedmiot opodatkowania uznaje zarówno budowle, jak i urządzenia budowlane powiązane z obiektem budowlanym.

Sądy rozpatrujące odwołanie od decyzji SKO w G w pełni zgodziły się z kwalifikacją prawnopodatkową dokonaną w toku postępowania. WSA w G wyrokiem z września 2011 r. (sygn. akt ) uznał, że ponad wszelką wątpliwość elektrofiltry są wolnostojącymi urządzeniami technicznymi i tym samym mieszczą się w pojęciu budowli zawartym w art. 3 pkt 3 u.p.b. Jednocześnie sąd ocenił jako bezpodstawną tezę, że urządzenie elektrofiltra nie stanowi budowli jako całości. Postulowany przez skarżącą zabieg wydzielenia w ramach tego urządzenia części budowlanych (podlegających opodatkowaniu) i technicznych (niepodlegających opodatkowaniu) uznał za sztuczny i sprzeczny z prawnopodatkową definicją budowli. Sąd podkreślił nadto, że w pojęciu budowli mieszczą się również niebędące obiektem budowlanym urządzenia techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustalenia te podtrzymał NSA w wyroku z kwietnia 2013 r. (sygn. akt

). Zwrócił uwagę, że mnogość przedłożonych w toku postępowania podatkowego opinii przeczy wnioskowi co do zaniedbania przez właściwe organy obowiązku wszechstronnego rozpoznania sprawy i dokonania prawidłowej kwalifikacji prawnopodatkowej. Zarzuty podniesione przez skarżącą uznał za próbę polemiki z oceną biegłych, a w konsekwencji – podważania ustaleń faktycznych potwierdzonych zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym.

2.2. Sejm nie znajduje podstaw, aby kwestionować prawidłowość kwalifikacji prawnej przyjętej przez organy podatkowe w sprawie skarżącej i potwierdzonej opiniami niezależnych biegłych.

W charakterze uzupełnienia należy podnieść, że chociaż hipotetycznie pewne wątpliwości mogą być związane z kwalifikacją elektrofiltru jako wolnostojącego urządzenia technicznego w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., to bezsprzecznie elektrofiltr

zawiera się w pojęciu urządzenia budowlanego. Wynika to stąd, że urządzenie elektrofiltra tworzy całość z właściwym obiektem budowlanym, zapewniając możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (por. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Zasadność przyjęcia dwuetapowej kwalifikacji dla potrzeb prawnopodatkowej oceny określonych obiektów budowlanych (jeżeli dany obiekt budowlany nie jest budowlą, to należy w dalszej kolejności dokonać oceny, czy nie jest urządzeniem budowlanym) wyraźnie potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie o sygn. akt P 33/09 („Jeżeli przyporządkowanie poszczególnych obiektów i urządzeń [...] nazwom budowlany wskazanym w prawie budowlanym zakończy się niepowodzeniem, konieczne będzie ustalenie, czy rozważane objekty i urządzenia dają się zakwalifikować jako urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b., które zarazem są budowlami w ujęciu u.p.o.l.”). W tym względzie brak jest podstaw do podważenia trafności opinii sporządzonych w ramach postępowania podatkowego toczącego się w sprawie skarżącej.

Z powyższych względów Sejm podziela stanowisko zajęte przez organy podatkowe, że elektrofiltr zawiera się w pojęciu budowli, które na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości zostało zdefiniowane w art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W tym stanie kwalifikacja instalacji elektrofiltra jako budowli dokonywana jest – uwzględniając zawarte w nich odesłanie – poprzez uznanie elektrofiltra jej za jeden z rodzajów obiektów wymienionych *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 lub art. 3 pkt 9 u.p.b. Nie występuje zatem sytuacja wskazana przez skarżącą, w której elektrofiltr został zaliczony do kategorii budowli jako obiekt podobny, z zastosowaniem wykładni *per analogiam* czy też wykładni rozszerzającej, ani też, że dokonana klasyfikacja prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady wyłączności ustawowej przy określaniu przedmiotu opodatkowania.

Zdaniem Sejmu, treść zaskarżonych przepisów jest zrozumiała. Nie zachodzi sytuacja, w której kwestionowane przepisy u.p.b. i u.p.o.l. są niedookreślone i niejasne w stopniu uniemożliwiającym podatnikom ustalenie treści obowiązku podatkowego. Orzecznictwo sądów administracyjnych – choć niezbyt liczne – także potwierdza zasadność kwalifikacji elektrofiltra jako budowli podlegającej w całości opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (por. w szczególności wyroki NSA z 7 lipca 2009 r., sygn. akt: II FSK 2093/08, FSK 2094/08 oraz FSK 2095/08, a także wyrok NSA z 8 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 2269/13, w którym zasadniczo

potwierdzono trafność poglądu wyrażonego w wyrokach NSA z 7 lipca 2009 r.). Zarazem trzeba zaakcentować, że – z uwagi na generalny i abstrakcyjny charakter przepisów podatkowych – niezasadne jest oczekiwanie, aby uregulowania podatkowe rangi ustawowej zawierały enumeratywny katalog wymieniający wszystkie rodzaje urządzeń technicznych (*in concreto* – elektrofiltry) jako warunku, od którego uzależniona jest możliwość uznania określonego obiektu za przedmiot opodatkowania.

Jednocześnie należy wyraźnie podkreślić, że szczegółowa analiza, czy elektrofiltr jest urządzeniem technicznym bądź urządzeniem budowlanym stanowiącym całość wraz z obiektem budowlanym nie tylko wykracza poza ramy niniejszego postępowania, ale przede wszystkim nie mieści się w kognicji sądu konstytucyjnego. Okoliczność ta jeszcze raz dobitnie świadczy o tym, że podniesiona przez skarżącą wątpliwość dotyczy sfery stosowania prawa (por. pkt III.5 stanowiska) i właściwym do rozpatrzenia tego typu sporów są organy podatkowe oraz – ewentualnie – organy wymiaru sprawiedliwości.

2.3. W *petitum* skargi zwrócono się o poddanie kontroli konstytucyjności kwestionowanych przepisów w zakresie, w jakim „odwołują się do otwartego katalogu budowli, sprzyjając stosowaniu wykładni przepisów podatkowych w drodze analogii” oraz w zakresie w jakim skutkują opodatkowaniem „samego urządzenia technicznego, niebędącego wytworem procesu budowlanego”. Jak wskazano w pkt IV.2.1 stanowiska, w postępowaniu podatkowym dotyczącym skarżącej ponad wszelką wątpliwość elektrofiltr został uznany za budowlę ze względu na to, że zawiera się on w pojęciu budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Organy podatkowe odrzuciły ponadto interpretację, zgodnie z którą w przypadku elektrofiltra w pojęciu budowli mieści się jedynie część budowlana elektrofiltra. Powyższe stanowisko zostało podtrzymane przez sądy rozpatrujące skargę na decyzję podatkową wydaną w sprawie skarżącej. Stąd też – uwzględniając konkretny charakter postępowania inicjowanego w trybie art. 79 ust. 1 Konstytucji – bezprzedmiotowa staje się kontrola kwestionowanych przepisów w zakresie wskazanym w *petitum* skargi.

W tym stanie konieczna staje się modyfikacja zakresu zaskarżenia sformułowanego przez Spółkę. Biorąc pod uwagę istotę zarzutów skarżącej, jak również sposób ujęcia *petitum*, kontrola konstytucyjności zaskarżonych przepisów



może – zdaniem Sejmu – odnosić się wyłącznie do kwestii, czy dopuszczalne jest uznanie za przedmiot opodatkowania obiektów budowlanych innych niż wymienione *expressis verbis* w kwestionowanych w skardze przepisach. Stosownie do tego ujęty został zakres, w jakim przeprowadzona została ocena konstytucyjności zaskarżonych regulacji (por. *petitum* stanowiska). Rolą Trybunału nie jest natomiast przesądzenie, czy bliżej niesprecyzowane obiekty techniczne (*in casu*: elektrofiltry) w całości lub w części są objęte (nie są objęte) definicją budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 lit. b, art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 u.p.b.

2.4. Dla rozstrzygnięcia zarzutów podniesionych w skardze istotne znacznie mają ustalenia zawarte w wielokrotnie powoływanym w niniejszym stanowisku wyroku Trybunału z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09). Sąd konstytucyjny dokonał w nim nie tylko pogłębionej analizy pojęć „budowla” oraz „urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, ale również sformułował warunki dopuszczalności uznania danego obiektu za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Trybunał przyjął, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać dwie grupy obiektów. Pierwszą z nich stanowią budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., a więc pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową. Druga grupa obejmuje urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wymienione *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje.

W świetle ustaleń Trybunału opodatkowaniu na podstawie u.p.o.l. podlegają tylko te urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b., które bezspornie odpowiadają

charakterystyce zawartej w art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.p.b., a ewentualne wątpliwości należy rozstrzygać w oparciu o *argumentum a contrario*. Zarazem, skoro 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 u.p.b. są obiektami budowlanymi w ujęciu u.p.o.l., to nie każde urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b. zostanie zakwalifikowane jako budowla w ujęciu u.p.o.l. Jeżeli kwalifikacja określonego obiektu lub urządzenia jako budowli w rozumieniu u.p.o.l. budzi wątpliwości, których nie daje się wyeliminować, kwestię powyższą – ze względu na zakaz stosowania w prawie podatkowym analogii z ustawy – należy rozstrzygnąć negatywnie. Wyklucza to uznanie za przedmiot opodatkowania tych kategorii obiektów, których nazwy nie zostały wyraźnie wymienione w u.p.b., nawet jeżeli obiekty mieszczące się w takiej kategorii są istotnie podobne do obiektów należących do kategorii wymienionych *expressis verbis*. Trybunał wskazał także, że o ile uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż u.p.b., to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l. 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.

Uwzględniając powyższe jako niedopuszczalną z punktu widzenia standardów konstytucyjnych wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji Trybunał uznał sytuację, w której jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., a także urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b., nienależące jednak do kategorii obiektów wymienionych wprost w tych przepisach. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Trybunał wskazał, że powyższy wymóg jest respektowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. Sądy administracyjne za przedmiot opodatkowania

podatkiem od nieruchomości uznają budowle wyraźnie określone w art. 3 pkt 3 u.p.b. bądź powiązane z nimi urządzenia techniczne wymienione w art. 3 pkt 9 u.p.b. Zasadniczo odmawiają natomiast takiej kwalifikacji względem obiektów niewymienionych wprost w art. 3 pkt 3 i 9 u.p.b., choćby wykazywały one istotne podobieństwo do obiektów wyliczonych w tych przepisach. Sąd konstytucyjny stwierdził zarazem, że przepisy, na podstawie których następuje kwalifikacja określonego obiektu jako budowli stanowiącej przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, są dalekie od jasności i precyzji. Wskazano, że pożądane jest wyeliminowanie powyższych braków przez ustawodawcę. Wątpliwości interpretacyjne powstające na tym tle są jednak możliwe do zniwelowania przy zastosowaniu przyjętych w polskiej kulturze prawnej reguł wykładni prawa, w tym techniki wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją. Sąd konstytucyjny zastrzegł zarazem, że w świetle wymagań Konstytucji niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się wieloznaczne, to w myśl zasady *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych w drodze analogii czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Na tle wymogów sformułowanych w wyroku o sygn. akt P 33/09 Sejm wyraża stanowisko, że zakwestionowane przepisy, przy uwzględnieniu charakteru obiektu dającego asumpt do rozważań interpretacyjnych (elektrofiltr), wypełniają konieczny standard regulacji podatkowej. Wyraża się to w tym, że uznanie elektrofiltru za przedmiot opodatkowania zostało dokonane przez zaliczenie go do jednego z rodzaju obiektów, które są budowlami w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 lub pkt 9 u.p.b.

Należy zwrócić uwagę, że w wyroku o sygn. akt P 33/09 Trybunał wyraźnie zastrzegł dopuszczalność ponownej kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi w tym orzeczeniu, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. Taka sytuacja

nie ma jednak miejsca w sprawie stanowiącej przedmiot niniejszego postępowania (por. pkt III.1).

2.5. Na marginesie wypada zauważyć, że dokonana przez skarżącą krytyczna ocena niedoskonałości legislacyjnej definicji budowli na gruncie u.p.b. w powiązaniu z przepisami u.p.o.l. zasługuje w pewnych aspektach na uwzględnienie, co jednak nie wywiera wpływu na ogólną ocenę konstytucyjności kwestionowanych przepisów. W tym względzie wymienić można następujące uchybienia, którymi dotknięte są kwestionowane w skardze przepisy. Po pierwsze, definicja budowli przyjęta w art. 3 pkt 3 u.p.b. posługuje się w części bardzo ogólnymi kategoriami (np. wolnostojące urządzenie techniczne), których kwalifikacja może w sytuacjach nietypowych wymagać przeprowadzenia złożonych zabiegów interpretacyjnych. Po drugie, definicja budowli odwołuje się do pojęcia obiektu budowlanego, które jednak – na gruncie u.p.b. – zostało zdefiniowane jedynie poprzez wymienienie rodzajów obiektów (obiektami budowlanymi są budynki, budowle i obiekty małej architektury, przy czym podział ten ma charakter rozłączny) nie zaś wskazanie cech, którymi odznaczają się obiekty budowlane. W rezultacie z definicji budowli wynika, że jest to jeden z rodzajów obiektów budowlanych, zaś zgodnie z definicją budowli jest nią budowla, budynek bądź obiekt małej architektury. Słusznie zwraca się uwagę (por. wyrok TK w sprawie o sygn. akt P 33/09), że powyższa definicja jest ułomna, bowiem jedno pojęcie jest definiowane przez odwołanie się do innego pojęcia, którego definicja oparta jest z kolei na odwołaniu się do pierwszego z nich (błędne koło pośrednie). Po trzecie, do budowli ustawodawca zaliczył m.in. „części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową” (art. 3 pkt 3 *in fine* u.p.b.). Z kolei budowla ma zarazem stanowić „całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami” (art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b.). Na tym tle powstaje rozbieżność, bowiem art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. wymaga związku pomiędzy poszczególnymi elementami budowli wyrażającego się w tym, że tworzą one „całość techniczno-użytkową”, natomiast w przypadku art. 3 pkt 3 u.p.b. wymagane jest, aby tworzyły one jedynie „całość użytkową”. Zarazem art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. odnosi się do kompleksowego zespołu elementów („wraz z instalacjami i urządzeniami”), podczas gdy w art. 3 pkt 3 u.p.b. mowa jest o odrębnej pod względem technicznym części przedmiotów. Wyraźnie można dostrzec, że ujęcia

przyjęte w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. i art. 3 pkt 3 u.p.b. nie są w pełni koherentne, przy czym art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. nadaje pojęciu budowli szersze znaczenie. Po czwarte, art. 3 pkt 3 u.p.b. posługuje się pojęciami, które z jednej strony nie są w pełni precyzyjne, z drugiej strony ich zakres znaczeniowy może się przecinać. Dotyczy to w szczególności pojęć „wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne” oraz „części budowlane urządzeń technicznych [stanowiące] odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową”. Po piąte, oprócz definicji obiektu budowlanego, budynku, budowli, obiektu małej architektury ustawodawca wprowadził również pojęcie urządzenia budowlanego (art. 3 pkt 9 u.p.b.). Może to prowadzić do wątpliwości przy kwalifikacji określonych obiektów, a mianowicie czy są one urządzeniami budowlanymi czy też stanowią – jako instalacja i urządzenie stanowiące całość techniczno-użytkową z budowlą – część budowli (art. 3 pkt 1 lit. a u.p.b.). Po szóste przyjmuje się, że przynajmniej w odniesieniu do niektórych obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. nie mogą być one traktowane w sensie dosłownym jako całość stanowiąca jedną budowlę. Tak więc przykładowo lotnisko nie jest jedną budowlą, ale stanowi całość funkcjonalno-techniczną, na którą składa się szereg obiektów (odrębnych budowli, choć wzajemnie powiązanych).

Istnienia powyższych mankamentów był świadomy ustawodawca, z czym wiązać należy zmiany definicji obiektu budowlanego, a w konsekwencji również i definicji budowli, dokonane ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443). W obecnym – obowiązującym od 28 czerwca 2015 r. – brzmieniu art. 3 pkt 1 u.p.b. przyjęto, że obiektem budowlanym jest wyłącznie obiekt wzniesiony z użyciem materiałów budowlanych. Ponadto sprecyzowano, że na obiekt budowlany składają się również instalacje zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Zrezygnowano zatem ze znacznie szerszego ujęcia, w myśl którego budowla stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Oznacza to, że ustawodawca wyeliminował istotną część występujących wcześniej wątpliwości interpretacyjnych, jakie powstały w związku z definicją budowli oraz definicją obiektu budowlanego.

Sejm jednocześnie pragnie zwrócić uwagę, że nieostrość definicji budowli jest niejako wpisana w jej istotę, skoro z założenia jest to pojęcie niezmiernie obszerne, obejmujące bardzo zróżnicowane obiekty. Z tego względu na tle konkretnych stanów

faktycznych mogą powstawać wątpliwości, czy określone obiekty do niej przynależą. Powstają one w szczególności w przypadku obiektów o bardzo wysokim stopniu komplikacji technicznej. W intencji ustawodawcy rozstrzygnięciu tych wątpliwości służyć ma wymóg, że za (jednorodną) budowlę można uznać tylko taki obiekt, który składa się z elementów, między którymi zachodzi powiązanie techniczno-użytkowe. W wielu przypadkach rozstrzygnięcie w powyższym zakresie wymaga odwołania się do wiedzy specjalistycznej, czego rezultatem jest powoływanie w ramach postępowania podatkowego biegłych w celu przeprowadzenia oceny charakteru (funkcji) obiektu mającego podlegać opodatkowaniu. Nie są przy tym odosobnione przypadki, że w odniesieniu do tych samych obiektów wydawane są całkowicie rozbieżne opinie, co jednak nie przesądza – samo w sobie – o wadliwości przepisów z punktu widzenia Konstytucji. Jak wykazano w pkt IV.2.1 stanowiska, w niniejszym postępowaniu sytuacja taka nie miała miejsca.

2.6. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego jedynie przypadki kwalifikowanej nieokreśloności przepisu stanowią podstawę do stwierdzenia naruszenia zasady określoności prawa (art. 2 Konstytucji). Sąd konstytucyjny wskazywał w tym względzie, że wyjątkowy charakter mają sytuacje, w której dany przepis „jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. [...] 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. [...] tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa” (wyroki TK z: 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02 i 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06).

Sejm podtrzymuje pogląd, że kwalifikacja elektrofiltra jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. bądź powiązanego z nią urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b. następuje przy wykorzystaniu przyjętych w polskiej kulturze prawnej reguł wykładni prawa. Pomimo niedoskonałości legislacyjnych,

którymi obarczone są kwestionowane przepisy, prawidłowość takiej interpretacji jest bezsprzeczna. W tym stanie brak jest podstaw do stwierdzenia, że występują wymienione w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wątpliwości interpretacyjne, a w szczególności że ich nasilenie przesądza o niezgodności przepisów poddanych kontroli z wymogiem określoności przepisów prawnych.

2.7. Z uzasadnienia skargi wynika, że art. 2 Konstytucji stanowić ma wzorzec kontroli również w aspekcie naruszenia bezpieczeństwa prawnego. Przedstawiona w tym względzie przez skarżącą argumentacja jest niezwykle lakoniczna (por. pkt II.2 stanowiska) i w istocie stanowi powtórzenie argumentu związanego z naruszeniem zasady określoności przepisów prawnych (niejasny przepis podatkowy skutkuje niepewnością podatnika co do treści spoczywającego na nim obowiązku prawnego, a to prowadzi do naruszenia jego bezpieczeństwa prawnego). W tym stanie Sejm uznaje, że zarzut naruszenia bezpieczeństwa prawnego pokrywa się z zarzutem naruszenia zasady określoności, co czyni bezprzedmiotowym jego odrębne rozpoznanie.

2.8. Mając na względzie powyższe Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, w brzmieniu obowiązującym od 31 maja 2004 r. do 25 września 2005 r., w zakresie, w jakim za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje wymienione w nim wprost obiekty budowlane oraz powiązane z obiektami budowlanymi urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, o ile zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z przeznaczeniem, **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński