



Nad 10.10.09
Domański Zakrzewski Palinka

Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa
tel.: +48 22 557 7600
fax: +48 22 557 7601
www.dzp.pl

Warszawa, 15 października 2009 r.

Trybunał Konstytucyjny

Al. Szucha 12 a

00-582 Warszawa

Skarżący:

E

z siedzibą w R

ul.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
KANCELARIA

wpl
dnia

21.10.2009

S.A..... L. zał.....

Osoby upoważnione

do reprezentacji Skarżącego:

J C (Prezes Zarządu)

P D (Wiceprezes Zarządu)

W S (Członek Zarządu)

M E (Członek Zarządu)

Pełnomocnik Skarżącego:

Józef Palinka

Kancelaria prawnicza

Domański Zakrzewski Palinka

Rondo ONZ 1, XXI piętro

00-124 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając na podstawie udzielonego mi pełnomocnictwa oraz art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483; dalej: **Konstytucja RP**) i art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.)(dalej: „**Ustawa o Trybunale Konstytucyjnym**”), w imieniu E S.A. wnoszę skargę konstytucyjną o stwierdzenie niezgodności:

art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) (dalej: „**Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych**”), w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.) (dalej: „**Prawo budowlane**”) z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

1. UZASADNIENIE SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1.1 Ramy prawne

Ze względu na ściśle powiązanie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z przepisami Prawa budowlanego w zakresie objętym skargą konstytucyjną (przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości) regulacje obu aktów prawnych należy czytać łącznie, tzn. w zakresie, w jakim przepisy Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odsyłają do przepisów Prawa budowlanego. Uzasadnione jest to faktem, że przepisy Prawa budowlanego konkretyzują normę prawa podatkowego – definiują przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości.

1.2 Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

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

Przepis ten wprowadzono do Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 1 stycznia 2003 roku¹. Zgodnie z intencją ustawodawcy² miał rozwiązać wątpliwości interpretacyjne co do znaczenia podatkowego terminu „budowla”.

¹ Art. 1 pkt 2 ustawy z 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 200, poz. 1683).

² Druk nr 828 z 20 sierpnia 2002 r. Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw. W uzasadnieniu do projektu w części „Uwagi ogólne” wskazano m.in., że „Celem proponowanych zmian jest zapewnienie większej stabilności dochodów z podatków i opłat lokalnych przez doprecyzowanie norm powodujących problemy interpretacyjne w stosowaniu przepisów”. W „Uwagach

Na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązujących do końca 2002 r. wykształciła się linia orzecznicza³, zgodnie z którą również przed 1 stycznia 2003 r. budowlę, celem ustalenia przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, należało definiować posiłkując się z regulacjami Prawa budowlanego.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych:

„Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

W myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych:

„Podstawę opodatkowania stanowi:

3) *dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.*”

Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych:

„Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

3) *od budowli - 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3-7.*”

1.3 Prawo budowlane

W myśl art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego:

„Ileokroć w ustawie mowa jest o:

1) *obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć:*

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

szczegółowych”, stanowiących uzupełnienie „Uwag ogólnych”, zaznaczono, że „Nowy art. 1a zawiera słowniczek podstawowych pojęć niezbędnych dla systematyki ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

³ Por. Uchwała Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 lipca 2001 r. sygn. FPS 2/01; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 3 grudnia 2007 r., sygn. III SA/Wa 1431/07; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 26 lutego 2008 r., sygn. I SA/Wr 1780/07.

Przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego stanowi, że:

„Ilekroć w ustawie mowa jest o:

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

Zgodnie z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego:

„Ilekroć w ustawie mowa jest o:

- 9) *urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.*”

1.4 Stan faktyczny leżący u podstaw wniesienia skargi konstytucyjnej

E S.A. (dalej: „**Spółka**”) jest producentem energii elektrycznej. Energia produkowana jest przez Spółkę z wykorzystaniem środków technicznych, w tym maszyn i urządzeń. Niektóre z tych maszyn i urządzeń znajdują się na fundamentach.

Analizując normy prawa podatkowego (art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego) Spółka powzięła istotne wątpliwości co do tego, czy takie maszyny i urządzenia są objęte zakresem terminu „*budowla*”, a tym samym, czy zgodnie z normą art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 pkt 3 Ustawy o podatkach i opłatach w ogóle podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Na skutek powzięcia tych wątpliwości Spółka grudnia 2006 r. wniosła o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości – zażądała zwrotu podatku od nieruchomości zapłaconego od maszyn i urządzeń posadowionych na fundamentach argumentując, że takie maszyny i urządzenia nie są objęte przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości (nie są budowlą). Budowlą są jedynie fundamenty, na których takie maszyny i urządzenia się znajdują.

1.4.1 Postępowanie przed organami podatkowymi

Po przeprowadzeniu postępowania w sprawie nadpłaty Prezydent Miasta R . . . wydał w dniu . . . czerwca 2007 r. decyzję⁴ odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w powyższym zakresie. Organ podatkowy argumentował, że w sytuacji Spółki zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości, a przez to – opodatkowane tym podatkiem są zarówno urządzenia (maszyny), jak i ich części budowlane (fundamenty).

Spółka zaskarżyła przedmiotową decyzję do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K . . . (dalej: „SKO”). W dniu . . . listopada 2007 r. SKO wydało decyzję⁵ podtrzymującą w mocy rozstrzygnięcie organu podatkowego I instancji. Argumentacja była analogiczna – Spółka postąpiła prawidłowo obejmując podatkiem od nieruchomości, obok fundamentów i elementów wsporczych, również urządzenia i maszyny. Związane z częściami budowlanymi urządzenia i maszyny zapewniają możliwość użytkowania obiektu (części budowlanej) zgodnie z jego przeznaczeniem.

1.4.2 Postępowanie przed Sądem I instancji

Spółka zaskarżyła decyzję SKO do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G . . . (dalej: „WSA”). WSA w wyroku z . . . lipca 2008 r.⁶ podtrzymał argumentację prezentowaną przez SKO w zaskarżonej decyzji, uznając, że z treści art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego wynika, że urządzenia i części budowlane należy w całości uznać za budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

1.4.3 Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym

Od wyroku WSA Spółka wniosła w dniu . . . października 2008 r. skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”). NSA w wyroku z . . . lipca 2009 r.⁷ oddalił skargę kasacyjną Spółki. W szczególności, NSA uznał, że *„budowlą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest (...) obiekt budowlany stanowiący całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, jak również urządzenia budowlane związane z danym obiektem, zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”*. Stąd, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszystkie elementy, w tym urządzenia i maszyny, a nie tylko części budowlane.

Odpis wyroku NSA wraz z pisemnym uzasadnieniem został doręczony pełnomocnikowi Spółki 16 lipca 2009 r.

⁴ Decyzja Prezydenta Miasta R . . . z czerwca 2007 r.,

⁵ Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K . . . z . . . listopada 2007 r.,

⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G . . . z lipca 2008 r., sygn.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z . . . lipca 2009 r., sygn.

1.5 Uzasadnienie spełnienia przesłanki z art. 46 ust. 1 Ustawy o Trybunale Konstytucyjnym

Z opis stanu faktycznego wynika, że Spółka wyczerpała tok instancji w sprawie, co jest wymagane do wniesienia skargi konstytucyjnej zgodnie z art. 46 ust. 1 Ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2009 r. jest merytorycznym, prawomocnym rozstrzygnięciem w sprawie, od którego nie przysługuje już środek odwoławczy. Spółka wyczerpała więc wszystkie przysługujące jej środki prawne w sprawie.

Rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2009 r. jest tym, które doprowadziło na naruszenia konstytucyjnej wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP) oraz konstytucyjnie chronionego prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) Spółki. Nastąpiło to na skutek uznania przez NSA za prawidłowe zastosowanie przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego, w sytuacji, gdy przepisy te nie spełniają standardów konstytucyjnych dla ograniczeń praw i wolności zagwarantowanych w ustawie zasadniczej, takich jak: zasada określoności prawa, zasada powszechności opodatkowania, zasada wyłączności ustawy w regulowaniu istotnych elementów stosunku daniowego.

1.6 Trudności w wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego

1.6.1 Wstęp

Na gruncie konkretnej sprawy rozstrzygniętej przez NSA wskutek skargi kasacyjnej Spółki wniesionej od wyroku WSA zarysował się problem o charakterze abstrakcyjnym. Problem ten wiąże się z identyfikacją przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku urządzeń/ maszyn posiadających fundamenty/ konstrukcje nośne. W szczególności, oparcie się na przepisach Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i Prawa budowlanego, które znalazły zastosowanie w sprawie Spółki, nie pozwala na precyzyjne i jasne zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, a taki wzorzec normatywny wprowadza Konstytucja RP w zakresie oceny norm prawa podatkowego z perspektywy realizacji wartości i zasad konstytucyjnych. Podatnik, stosując powyższe przepisy nie może bowiem w sposób pewny ustalić, czy w takiej sytuacji zakres przedmiotu opodatkowania ograniczony jest do fundamentu/ konstrukcji nośnej na której znajduje się urządzenie/ maszyna, czy też obejmuje także samo urządzenie/ maszynę.

Kwestia ta ma kluczowe znaczenie dla podatników podatku od nieruchomości z perspektywy właściwego wykonania obowiązku samoobliczenia należnej kwoty podatku. W przypadku budowli stawka podatku od nieruchomości wynosi 2% wartości budowli, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia danego roku – art. 5 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W praktyce najczęściej wartość ta w przypadku urządzeń/ maszyn istotnie (wielokrotnie) przewyższa wartość fundamentów/ konstrukcji nośnych.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych definiując zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości nie wprowadza szczególnej definicji terminu „budowla”. W tym zakresie odsyła do przepisów prawa budowlanego *sensu largo* (ustawy – Prawo budowlane *sensu stricto*)⁸.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, budowlą jest „*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*”⁹.

Wprowadzenie odesłania do norm prawnych spoza gałęzi prawa podatkowego celem określenia przedmiotu opodatkowania należy uznać za sytuację wyjątkową. Jest to bowiem zabieg wysoce „niebezpieczny” – specyfika prawa podatkowego, jako prawa o charakterze sankcyjnym i przez to bliskiego prawu karnemu, rodzi określone wymogi regulacyjne – poziom dookreśloności normy prawnopodatkowej musi odpowiadać najwyższym standardom tak, aby w sposób jasny i precyzyjny można było odtworzyć treść wszystkich elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego (podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania, podstawa opodatkowania). Odesłanie do innej gałęzi prawa (tutaj – do Prawa budowlanego), najczęściej rządzącej się własnymi zasadami i realizującej własne (specyficzne) cele, może być źródłem istotnych wątpliwości, w tym wątpliwości co do zgodności odpowiednich przepisów z Konstytucją RP.

Ocena z tej perspektywy odesłania zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów Prawa budowlanego implikuje wniosek o jego nieprecyzyjności. Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wskazuje, które konkretnie przepisy Prawa budowlanego należy stosować celem ustalenia zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku budowli co już na samym początku analizy prawnopodatkowej kreuje istotne wątpliwości interpretacyjne.

Opierając się na brzmieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dalsze rozumowanie interpretacyjne może zostać poprowadzone w dwóch podstawowych kierunkach:

- 1) art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do Prawa budowlanego wyłącznie w zakresie definicji obiektu budowlanego – przedmiot opodatkowania definiuje art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego;

⁸ Dla celów prowadzonej analizy przyjęto, że odesłanie to dotyczy bezpośrednio przepisów ustawy – Prawo budowlane.

⁹ Przy tym urządzenia będące przedmiotem skargi konstytucyjnej – urządzenia/ maszyny osadzone na części budowlanej/ fundamencie nie należą do kategorii urządzeń budowlanych. W związku z powyższym w ramach dalszych analiz pomijamy kwestię zakresu pojęcia urządzenia budowlanego, jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kwestia ta nie ma znaczenia dla istoty sprawy.

- 2) art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odsyła nie tylko do art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego (przepis definiujący „obiekt budowlany”), ale szerzej – również do treści art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego definiującego „budowlę” dla celów Prawa budowlanego – przedmiot opodatkowania definiuje art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego.

Wybór jednego z powyższych kierunków skutkuje różnicami w znaczeniu terminu „budowla” ustalonym dla celów podatku od nieruchomości – wyniki prowadzonej analizy z tego powodu, że uwzględniają różne okoliczności normatywne (wywodzone są z treści różnych przepisów prawa) są różne.

Wadliwość omawianych przepisów w tym się jednak nie wyczerpuje – „idzie” zdecydowanie dalej, gdyż niezależnie od wybranego kierunku wykładni, w przypadku maszyn i urządzeń posiadających fundamenty/ konstrukcje nośne, z powyższych przepisów nie można wywieść w drodze wykładni przeprowadzonej *lege arti*, czy objekty te są, czy też nie są objęte zakresem przedmiotu opodatkowania a przez to – opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

1.6.2 Budowla zdefiniowana według normy art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego

Pierwszy z zakreślonych kierunków interpretacyjnych, celem ustalenia znaczenia terminu „budowla” z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakazuje pośilkować się przepisami Prawa budowlanego dotyczącymi „*objektu budowlanego*”.

Kwestie związane z „*obiektem budowlanym*” bezpośrednio normuje art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego. W obrębie budowli normę szczegółową zawiera art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego:

- 1) zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych „*użyte w ustawie 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*”;
- 2) zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego „*ilekroć w ustawie mowa jest o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami; c) obiekt małej architektury*”.

Norma art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, w założeniu służąca uzupełnieniu i wyjaśnieniu treści normy art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, celu tego nie realizuje. W konstrukcję ustawodawczą tych przepisów wpisany jest bowiem błąd

logiczny – budowla jest definiowana jako budowla co w samo sobie jest wprawdzie twierdzeniem prawdziwym, z perspektywy prowadzonej analizy jednak bezużytecznym.

Skoro bowiem:

budowla (z Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) = [obiekt budowlany – budynek – obiekt małej architektury]

a

obiekt budowlany (według Prawa budowlanego) = [budynek + budowla (stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami) + obiekt małej architektury]

to

budowla = [budynek + budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami + obiekt małej architektury] – budynek – obiekt małej architektury.

Stąd:

budowla = budowla (stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami).

Koniunkcja powyższych przepisów (art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego) nie precyzuje zatem zakresu treściowego (znaczenia) terminu „budowla” z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Skutek jest taki, że na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach i art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego nie sposób rozstrzygnąć co w przypadku budowli jest przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości: „powstaje błędne koło, gdyż nie ma możliwości ustalenia zakresu pojęcia „budowla”, bo najpierw należałoby ustalić znaczenie pojęcia „obiekt budowlany”, do czego z kolei konieczne jest użycie pojęcia „budowla”¹⁰.

Również sformułowanie „stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami” z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego nie wyjaśnia (nie doprecyzowuje) znaczenia terminu „budowla”. Brak jest bowiem danej wyjściowej (podstawowej) w analizie (nieoznaczoność terminu „budowla”).

¹⁰ Por. B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenie techniczne a podatek od nieruchomości*, Przegląd Podatkowy 38/10/2007.

1.6.3 Budowla zdefiniowana z wykorzystaniem normy art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego

Drugi ze wskazanych kierunków analizy terminu „budowla” idzie krok dalej i w części usuwa niejasności wynikające z bezpośredniego związania art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego.

W tym ujęciu, odesłanie zewnętrzne od przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów Prawa budowlanego normujących kategorię „*objektu budowlanego*” (do art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego) uzupełnia odesłanie wewnętrzne przeprowadzone już *stricte* na gruncie przepisów Prawa budowlanego – termin „budowla” z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego jest definiowany z wykorzystaniem normy art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego i zawartego w tym przepisie zestawienia przykładowych kategorii budowli.

Taki zabieg pozwala wypełnić treścią normatywną termin „budowla” z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego. O ile jednak zabieg ten w ujęciu ogólnym w dużej mierze rozwiązuje konflikt związany z powyższym błędem logicznym – podatnik dysponuje tutaj katalogiem obiektów, które są budowlą/ które może podstawić pod termin „budowla” z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego i poprzez odesłanie zawarte w treści art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznać za przedmiot opodatkowany podatkiem od nieruchomości, o tyle w przypadku obiektów objętych analizą, tj. urządzeń i maszyn posiadających część budowlaną (fundamenty/ konstrukcje wsporcze), konflikt ten pozostaje nierozwiązany.

Decydujące znaczenie w omawianym zakresie ma ta część art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, która dotyczy kategorii maszyn i urządzeń (art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego *in fine*): „*ilekroć w ustawie jest mowa o budowli należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”.

Budowlą, zgodnie z art. 3 pkt 3 *in fine* Prawa budowlanego, są części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia. Obiekty te przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, wymienia obok samych maszyn i urządzeń – przepis ten konfrontuje obie kategorie według schematu „budowla” (części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia) – „nie-budowla” (urządzenia i maszyny).

Jednocześnie cechą charakterystyczną budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego *in fine* jest ich związek użytkowy z „nie-budowlami” (z maszynami/ z urządzeniami) – wspólnie budowle i „nie-budowle” składają się na całość użytkową. Obiekty te przy tym pozostają w technicznym rozdzieleniu – nie są w związku technicznym, który pozwalałby je uznać za całość techniczną („*odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”).

Stąd wniosek, że według art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego budowlami są „*części budowlane urządzeń technicznych (...)*”. Takimi budowlami, zgodnie z treścią tego przepisu, nie są natomiast „*urządzenia, urządzenia techniczne i maszyny*”.

Ponieważ art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do pojęcia „*obiektu budowlanego*” (art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego), a nie do pojęcia „*budowli*” (art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego) należy uznać, że kluczowe znaczenie w wyznaczeniu zakresu przedmiotowego obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości dla budowli ma pojęcie „*obiektu budowlanego*”.

Obiektem budowlanym, zgodnie z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego, jest „*budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami*”. Budowlą z kolei, zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, są „*części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”.

Zrekonstruowana na podstawie powyższych przepisów definicja „*obiektu budowlanego*” z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego brzmi zatem następująco:

„ilekroć w ustawie mowa jest o obiekcie budowlanym należy przez to rozumieć części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia [jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową] stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami”.

Z taką definicją wiąże się szereg wątpliwości interpretacyjnych.

W treści art. 3 pkt 1 lit. b i art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego łącznie używa się czterech różnych pojęć/ terminów: „*urządzenie*”, „*urządzenie techniczne*”, „*maszyny*”, „*instalacje*”. Relacja semantyczna między tymi pojęciami jest niejasna. W szczególności, nie można jednoznacznie stwierdzić:

- 1) czy terminy „*urządzenie*” i „*urządzenie techniczne*” mają wymienne zakresy (oznaczają to samo), a przez to ustalić rzeczywistego kształtu normy art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego (w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego termin te pojawiają się w swoim bezpośrednim sąsiedztwie, co implikuje wniosek o ich różnym znaczeniu; z kolei, znaczenie językowe obu terminów prowadzi do wniosku, że „*urządzenie techniczne*” zawiera się w „*urządzeniu*”);
- 2) jakie znaczenie ma fakt, że termin „*maszyny*” pojawia się tylko w treści art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego – czy oznacza to, że „*maszyny*” w ogóle nie są objęte zakresem art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego (nigdy nie są obiektem budowlanym);
- 3) jak rozumieć koniunkcję „*urządzenia i instalacje*” z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego – zastosowanie alternatywy łącznej, do czego upoważnia użyty w treści przepisu spójnik „*i*”, powoduje, że urządzenia i instalacje są obiektem budowlanym tylko wówczas, gdy występują łącznie – budowla musi być związana

jednocześnie z instalacjami i urządzeniami; a *contratio* – związanie budowli wyłącznie z urządzeniami nie skutkuje objęciem tych urządzeń zakresem pojęcia „*obiekt budowlany*” (brakuje elementu dopełniającego normę stypulowaną w treści art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego w postaci „*instalacji*”).

Kryterium całości techniczno-użytkowej, do którego odwołuje się art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego wprowadza dodatkowy element niepewności. Tworzą je wyrażenia nieostre, których znaczenie może zostać różnie ustalone w zależności od użytych przez interpretatora środków interpretacyjnych (np. wykorzystanych definicji słownikowych/ przeprowadzonych analiz technicznych/ budowlanych, itd.). I tak, w ujęciu skrajnym, granice całości technicznej może wyznaczać:

- 1) moment, do którego fizycznie możliwe jest, bez względu na zaangażowane środki techniczne, rozdzielenie budowli od urządzenia (instalacji) – urządzenia podlegające takiemu rozdzieleniu nie tworzą całości technicznej z budowlą, albo
- 2) sam fakt umiejscowienia urządzeń na fundamencie/ konstrukcji nośnej – urządzenia tworzą całość techniczną z obiektem budowlanym.

Niejasny jest również kontekst, do którego należy odnieść kryterium całości techniczno-użytkowej.

Kryterium całości techniczno-użytkowej wiąże się z urządzeniami i instalacjami, a nie z budowlą – obiektem budowlanym jest budowla oraz urządzenia i instalacje pozostające z nią w takim związku technicznym i użytkowym, że wspólnie (razem) tworzą całość. Taki wniosek wynika z brzmieniem art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego – istotą obiektów wskazanych w tym przepisie, również obiektów złożonych (skomplikowanych technicznie), jest już ich kompletność zarówno w sensie technicznym, jak i użytkowym (por. art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego *in fine*). Niezależnie, art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zawiera wyliczenie obiektów będących budowlami, co w przypadku innego uznania rodzi pytanie o sens wprowadzania dodatkowego wzorca klasyfikacyjnego w postaci kryterium całości techniczno-użytkowej w art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego. Niemniej, celem uniknięcia ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych, struktura syntaktyczna art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego powinna być sformułowana w inny niż obecnie sposób: „*obiektem budowlanym jest budowla stanowiąca wraz z instalacjami i urządzeniami całość techniczno-użytkową*”.

W tym miejscu analizy warto podnieść jeszcze jedną wątpliwość. Tym razem, w zakresie „*odrębności technicznej*” części budowlanej i urządzeń z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Znowu nie jest jasne, czy sformułowanie „*jako odrębne pod względem technicznym*” oznacza, że odrębność techniczna w sytuacjach wskazanych w treści przepisu występuje zawsze (odrębność ta nie podlega badaniu) – gdyby ustawodawca chciał uzależnić zakres nazwy „*budowla*” od wypełnienia się przesłanki całości technicznej, wówczas zamiast frazy „*jako odrębne pod względem technicznym*” użyłby sformułowania „*będące*

odrębnymi pod względem technicznym (...)". Czy też przeciwnie – badanie wypełnienia się warunku odrębności technicznej z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jest każdorazowo obligatoryjne.

W końcu, powstaje pytanie o zakres modyfikacji, jakie do treści art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego wprowadza uzupełnienie z art. 3 pkt 3 *in fine* Prawa budowlanego. Uzupełnienie to powinno obejmować „*części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia*” – w takim zakresie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego dopełnia normę art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego w wyznaczeniu zakresu znaczeniowego „*budowli*”. Z kolei, sformułowanie „*jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*” dopełnia normę art. 3 pkt 3 *in fine* Prawa budowlanego. O ile dopełnienie to na gruncie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie budzi wątpliwości w tym sensie, że na zakres treściowy terminu „*budowla*” z tego przepisu wyznaczają łącznie oba powyższe elementy, o tyle uwzględnienie dopełnienia z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w rekonstrukcji normy art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego już oczywiście nie jest. Ustawodawca nie przekazał bowiem w tym zakresie żadnych wskazówek, co potencjalnie dopuszcza także taką interpretację, w ramach której norma art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego rekonstruowana jest wyłącznie z wykorzystaniem pierwszego ze wskazanych elementów definicji budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (nie obejmuje dopełnienia tego elementu mówiącego o odrębności technicznej części budowlanej od urządzenia). Podobnie jak wyżej, **w zależności od zajętego stanowiska (w praktyce – systemu aksjologicznego jakim kieruje się podmiot dokonujący wykładani powyższych przepisów) wynik interpretacyjny będzie skrajnie różny – urządzenia mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości/ nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości.**

1.6.4 Wnioski

Z analizowanych przepisów można wyprowadzić różne znaczenia terminu „*budowla*”, przy czym znaczenia te w skrajnym ujęciu są dokładnie sobie przeciwstawne – przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są objęte części budowlane wraz z urządzeniami i maszynami albo przedmiotem opodatkowania w tym podatku są objęte wyłącznie części budowlane – same urządzenia i maszyny podatkiem od nieruchomości opodatkowane nie są (nie są obiektem budowlanym).

Logiczny i zasadny jest zatem wniosek, że na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 lit. b i dodatkowo (opcjonalnie) w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie można ustalić, czy zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości obejmuje urządzenia posiadające fundamenty/ konstrukcje wsporcze. W zależności od przyjętego kierunku interpretacji takie urządzenia albo będą albo nie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

W ocenie skarżącej, nie jest to przy tym problem z zakresu wykładni przepisów prawa – wykładnia kończy się tam, gdzie występują skrajnie różne wyniki interpretacyjne – o ostatecznym wyniku wykładni (wyborze jednego z wyników wykładni) decydują wówczas wyłącznie wartości wyznawane przez podmiot dokonujący wykładni, a więc okoliczności czysto subiektywne. Jest to problem jakości przepisów prawa podlegających wykładaniu.

Próba rekonstrukcji z treści powyższych przepisów normy prawnej wikła interpretatora w szereg skomplikowanych rozważań interpretacyjnych, których zasadność, wskutek braku precyzji regulacyjnej i wieloznaczności użytych w treści tych przepisów terminów, każdorazowo można podważyć. Innymi słowy, na podstawie omawianych przepisów nie sposób ustalić w sposób pewny przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości dla budowli. Podatnik skazany jest tutaj na pełną uznaniowość w działaniu organów administracji podatkowej i sądów administracyjnych – możliwość oddziaływania przezeń na sposób prowadzenia wykładni przez te organy jest znikomy i w praktyce sprowadza się wyłącznie do przedstawienia kontrwykładni.

1.7 Wolności i prawa konstytucyjne podlegające ograniczeniu na skutek zastosowania art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego

1.7.1 Wolność prowadzenia działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP)

Z zasady społecznej gospodarki rynkowej (wyrażonej w art. 20 Konstytucji RP) wynika, że podstawę ładu gospodarczego w Polsce stanowi gospodarka, której podstawowym motorem rozwoju są mechanizmy rynkowe, na które państwo może oddziaływać tylko w sytuacjach uzasadnionych ważnymi przesłankami. Najistotniejszym składnikiem społecznej gospodarki rynkowej jest wolność działalności gospodarczej.

Postanowienia art. 20 ustawy zasadniczej konkretyzuje art. 22 Konstytucji RP. W myśl tego przepisu *„Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”*.

Przepis art. 22 Konstytucji RP powinien być odczytywany łącznie z art. 20. Z zestawienia tych dwóch unormowań wynika, przepis art. 22 Konstytucji RP pełni dwojaką funkcję. Z jednej strony, traktować go należy jako wyrażenie jednej z zasad ustroju gospodarczego RP. Z drugiej strony, **może on stanowić podstawę do konstruowania prawa podmiotowego, przysługującego każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą¹¹**. Przesadza to, że zarzut naruszenia art. 22 Konstytucji RP stanowi wystarczającą podstawę dla wniesienia skargi konstytucyjnej.

¹¹ Zob. wyrok TK z 10 IV 2001, U 7/00, OTK ZU 2001 nr 3 poz. 56, s. 379; analogicznie wyrok SN z 13 VI 2002, III RN 54/02, niepubl., s.12-13 i wyroki TK z 2 XII 2002, SK 20/01, OTK ZU 2002, nr 7, poz. 89, s. 1172; z 29 IV 2003, SK 24/02, jw., s.457 i z 13 I 2004, SK 10/03, OTK ZU 2004, nr 1, poz. 2, s. 52.

Przedmiotem wolności działalności gospodarczej jest, najpierw, podejmowanie decyzji o rozpoczęciu działalności i określeniu jego zakresu, następnie wykonywanie tejże działalności, więc podejmowanie bieżących decyzji gospodarczych zwłaszcza, co do sposobu i kierunków działania, a wreszcie zakończenie tej działalności, gdy ustaje wola dalszego jej prowadzenia¹².

Adresatem wolności działalności gospodarczej (rozumianej jako prawo podmiotowe) są „*władze publiczne*”, tzn. wszystkie organy, instytucje i podmioty o państwowym bądź samorządowym charakterze, które sprawują kompetencje władcze lub w sprawowaniu tych kompetencji uczestniczą. Adresatem tym jest także ustawodawca zwykły.

1.7.2 Prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP)

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Artykuł 64 wyraża przede wszystkim prawo podmiotowe, co wynika chociażby z jego pomieszczenia w rozdziale o wolnościach jednostki¹³.

Na tym jednak nie wyczerpuje się prawna treść tego przepisu, bo należy go rozumieć także jako:

- 1) przejaw konkretyzacji ogólnej zasady ustrojowej, jaką jest uznanie własności prywatnej za jedną z podstawowych instytucji porządku gospodarczego Rzeczypospolitej. Artykuł 64 trzeba więc odczytywać zwłaszcza na tle art. 20;
- 2) uznanie ochrony własności (i innych praw majątkowych) za element obiektywnego porządku prawnego, z czego wynika obowiązek organów władzy publicznej do ustanowienia „*dokładnych reguł prawnoinstytucjonalnych funkcjonowania stosunków majątkowych*” czy, inaczej mówiąc, stworzenia „*prawnej infrastruktury*” funkcjonowania tych stosunków.

Adresatem obowiązków wynikających z prawa własności i innych praw majątkowych gwarantowanych w art. 64 Konstytucji RP, są władze publiczne, więc wszystkie organy, instytucje i osoby urzędowe pozostające w strukturze państwa bądź samorządu. Adresatem tym jest – co oczywiste – również ustawodawca zwykły.

¹² Zob. np. A. Błaś, [w:] Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 roku, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, s. 58; Z. Witkowski, Zasada społecznej gospodarki rynkowej jako podstawa ustroju gospodarczego Trzeciej RP – wolność działalności gospodarczej, [w:] Przemiany polskiego prawa, pod red. E. Kustry, t. II, Toruń 2002, s. 10; także wyrok TK z 26 IV 1999, K 33/98, OTK ZU 1999, nr 4, poz. 71, s. 333).

¹³ Z art. 64 ust. 1 wynika w szczególności „*prawo wolności majątkowej*”, mające charakter publicznego prawa podmiotowego, rozumiane jako „*prawo jednostki do pozyskiwania i korzystania z dóbr świata zewnętrznego mających wartość ekonomiczną, do zatrzymywania ich dla siebie albo dysponowania na rzecz innych, a także do pozostawiania swoim następcom, zgodnie ze swoją wolą i własnym interesem*”, zob. wyrok TK z 31 I 2001, P.4/99, OTK ZU 2001, nr 1, poz. 5, s. 59.

1.8 Naruszenie wolności działalności gospodarczej oraz prawa własności jako podstawa złożenia skargi konstytucyjnej

Zdaniem skarżącej Spółki ustawodawca, wprowadzając do systemu prawa polskiego art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego, doprowadził do naruszenia wolności działalności gospodarczej oraz prawa własności. Naruszenie to jest następstwem tego, że wspomniane przepisy Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz Prawa budowlanego ustanawiają niedopuszczalne (niezgodne ze standardami wyrażonymi w ustawie zasadniczej) ograniczenia praw i wolności konstytucyjnych. Teza ta zostanie udowodniona poniżej.

1.9 Podatki i inne ciężary publiczne jako ograniczenia wolności działalności gospodarczej oraz prawa własności

Zarówno wolność działalności gospodarczej, jak i prawo własności, nie są wartościami absolutnymi i mogą podlegać ograniczeniom. Jednym z takich ograniczeń, jest obowiązek uiszczania podatków oraz ponoszenia innych ciężarów publicznych, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz z prawem własności.

Podatek od nieruchomości może być traktowany jako ograniczenie zasady swobody działalności gospodarczej z tego powodu, że odbiera podmiotom prowadzącym ten rodzaj działalności pełną swobodę w podejmowaniu istotnych decyzji dla procesu gospodarowania.

Podatek od nieruchomości stanowi także ograniczenie prawa własności, gdyż – ze swej istoty – powoduje przewłaszczenie (przeniesienie prawa własności) z podmiotu podlegającego opodatkowaniu na podmiot publicznoprawny (państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego). Stanowi zatem podatek ograniczenie tego uprawnienia właściciela, które sprowadza się do możliwości zatrzymania dóbr świata zewnętrznego dla siebie.

W przypadku skarżącej Spółki ograniczenie swobody działalności gospodarczej, w postaci podatku od nieruchomości, należy uznać za poważne. Dla przykładu, w 2006 r. podatek od budowli uiszczony przez Spółkę wyniósł

		zł, w 2007 r. -
zł; w 2008 r. -	zł. W 2002 r. podatek od nieruchomości uiszczony	
przez skarżącą wyniósł	w 2003 r. -	zł; w 2004 r. -
zł; a w 2005 r. -	zł. W tym okresie Spółka osiągnęła zysk brutto w	
wysokości: w 2002 r. -	zł, w 2003 r. -	zł; w 2004 r. -
zł, zaś w 2005 r. -	zł.	

Ograniczenia praw i wolności konstytucyjnych, w postaci obowiązku uiszczania podatków (pozostających w związku z realizacją tych konstytucyjnych praw i wolności) mają silną podstawę konstytucyjną, wynikającą z art. 84 oraz 217 Konstytucji RP.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, jest obowiązkiem „każdego” (obowiązkiem powszechnym). Wspomniany przepis wyraża wprost zasadę władztwa daninowego, z której wynika legitymacja dla

działań państwa polegających na nakładaniu danin (w tym podatków) służących realizacji zadań publicznych.

Natomiast art. 217 Konstytucji RP wymaga, aby nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następowało w drodze ustawy. Wymóg kształtowania wszystkich istotnych elementów stosunku daniowego wyłącznie w drodze ustawy podkreśla wagę obowiązku uiszczania podatku w demokratycznym państwie prawnym.

Ze względu na powyższe Spółka, składając niniejszą skargę konstytucyjną, w żadnym razie nie ma na celu zanegowania konstytucyjności obowiązku uiszczania podatków w ogólności, a w podatku od nieruchomości w szczególności. Skarżąca Spółka nie neguje w szczególności – zagwarantowanej konstytucyjnie – szerokiej swobody ustawodawcy zwykłego w kształtowaniu prawa daniowego. Trzeba bowiem uwzględnić, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, iż samo w sobie „nałożenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie może być kwalifikowane jako naruszenie gwarancji praw majątkowych”¹⁴. Fakt nałożenia obowiązku podatkowego sam w sobie nie może skutkować uznaniem, że regulacja podatkowa jest niezgodna z Konstytucją (wyjątek od tej zasady może mieć miejsce wtedy, gdy podatek w istocie stanowi instrument konfiskaty mienia).

Powyższe nie zmienia jednak faktu, że władztwo państwa w zakresie nakładania świadczeń publicznych nie ma charakteru absolutnego. W ocenie Trybunału, wyrażonej w wyroku z 30 listopada 2004 r. (SK 31/04), „*przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych*” (podobnie wyrok z 20 listopada 2002 r., K 41/02).

Dlatego skarżąca Spółka – nie negując konstytucyjności podatku od nieruchomości (w tym opodatkowania budowli) jako takiego – kwestionuje jednak sposób nałożenia obowiązku podatkowego (rozumianego jako jedno z konstytucyjnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej oraz prawa własności podmiotów tego podatku). Skarżąca Spółka podkreśla zwłaszcza, że nałożenie obowiązku podatkowego w opodatkowaniu budowli na fundamentach nastąpiło w sposób sprzeczny z zasadami prawidłowej legislacji (zwłaszcza z zasadą określoności prawa), a konsekwencji również z tymi wszystkimi standardami konstytucyjnymi, które przewidują wymóg wprowadzania ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych wyłącznie w drodze ustawy.

¹⁴ Por. wyrok z 26 listopada 2006 r., SK 51/06, podobnie również wyrok z 14 września 2001 r., SK 11/00; wyrok z 30 listopada 2004 r., SK 31/04 oraz wyrok z 5 listopada 2008 r., SK 79/06).

1.10 Niezgodność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego z zasadą określoności prawa

Przepis art. 2 Konstytucji RP wyraża ogólną zasadę demokratycznego państwa prawnego. Z zasady tej wywodzi się w doktrynie¹⁵ dwie zasady pochodne: zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (zasadę lojalności państwa względem obywateli) oraz związaną z nią zasadę pewności prawa. Z nich z kolei wyprowadza się zasady pochodne drugiego stopnia, w tym m.in. zasadę prawidłowej legislacji, obejmującą zasadę określoności prawa.

Istotą zasady prawidłowej legislacji jest zagwarantowanie obywatelom pewności i bezpieczeństwa prawnego. Sprzeczne z tą zasadą jest stanowienie przepisów niejasnych, nieprecyzyjnych, które pozostawiają zbyt dużą swobodę organom stosującym prawo i umożliwiają dowolność rozstrzygnięć. Trybunał Konstytucyjny, „odkrywając” zasadę prawidłowej legislacji stwierdził, że „wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”¹⁶. Nawiązując do powyższej konstatacji Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie¹⁷.

Jako naruszenie zasad prawidłowej legislacji (a tym samym funkcjonalnie powiązanych z tym zakazem zasad pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa) oceniać należy takie niepoprawne, niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Wspomniane niepoprawne, niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu (zwane również naruszeniem zasady określoności prawa) **powoduje bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki.**

¹⁵ Por. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, praca zbiorowa pod red. L. Garlickiego.

¹⁶ Zob. wyrok z 11 stycznia 2000 r., K. 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, s. 20.

¹⁷ Wyrok z 21 marca 2001 r., K. 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, s. 312, wyrok z 22 maja 2002 r., K 6/02; wyrok z 11 maja 2004 r., K 4/03; wyrok z 9 października 2007 r., SK 70/06; wyrok z 13 października 2008 r., K 16/07.

Jednocześnie, Trybunał wielokrotnie podkreślał¹⁸, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności, w tym na gruncie prawa daninowego. W wyroku z 9 października 2007 r. (SK 70/06), Trybunał stwierdził, że „zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków”.

Z zasadą określoności prawa wiąże się obowiązek jednolitości stosowania prawa przez organy władzy publicznej. Gdy w takich samych sprawach zapadać będą różne decyzje organów władzy publicznej i taka zmienność nie zostanie przekonywająco uzasadniona, to naruszona zostaje zasada zaufania obywateli do państwa¹⁹. Widoczne jest więc, że **niepoprawne, niejasne oraz nieprecyzyjne (a więc naruszające zasady poprawnej legislacji, a zwłaszcza zasady określoności prawa) sformułowanie regulacji prawnej ograniczającej prawa i wolności człowieka i obywatela może prowadzić do naruszenia wymogu formalnego ustawowego ograniczenia praw i wolności. Jeżeli mamy do czynienia z przepisami niepoprawnymi, niejasnymi u nieprecyzyjnymi (wywołujące poważne rozbieżności interpretacyjne), o ograniczeniu konstytucyjnych praw i wolności w istocie bowiem decyduje sąd albo inny organ władzy publicznej, interpretując te przepisy, a nie ustawodawca.**

Zdaniem Spółki, art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego, naruszają wymóg dostatecznej określoności. Na jego podstawie nie można bowiem w sposób jasny i precyzyjny określić zakresu opodatkowania, a tym samym zakresu ingerencji prawa daniowego w przysługujące podatnikowi prawo własności (zakresu ograniczenia prawa własności) – ze względu na jego niejasną redakcję przepisu dopuszczalne jest bowiem dokonywanie sprzecznych ze sobą interpretacji, które nie pozwalają ustalić zakresu opodatkowania. Wspomniane unormowanie może ponadto prowadzić do poważnych rozbieżności interpretacyjnych.

Konsekwencją niejasności wskazanych przepisów jest niepewność sytuacji prawnej podatników i pozostawienie jej kształtowania organom podatkowym i sądom administracyjnym. Brak precyzji normodawczej prowadzi bowiem do sytuacji, w której o zakresie pojęcia „budowla”, a tym samym o przedmiocie opodatkowania decydują organy podatkowe. Taka sytuacja jest niedopuszczalna w demokratycznym państwie prawnym, gdyż wszystkie istotne elementy stosunku podatkowego (w tym przedmiot opodatkowania) powinny być określone w ustawie, a nie wskutek działalności organów stosujących prawo. Podatnik, na podstawie jasno sformułowanego przepisu, powinien mieć możliwość określenia, od czego płacony ma być podatek. Doprecyzowanie tej kwestii nie może być pozostawione organom podatkowym, gdyż prowadzi do naruszenia bezpieczeństwa prawnego podatnika.

¹⁸ Por. np. wyrok z 10 października 1998 r., K 39/97; wyrok z 13 lutego 2001 r., K 19/99; wyrok z 30 października 2001 r., K 33/00; wyrok z 20 listopada 2002 r., K 41/02; wyrok z 29 października 2003 r., K 53/02; wyrok z 11 maja 2004 r., K 4/03; wyrok z 13 października 2008 r., K 16/07.

¹⁹ Zob. wyrok NSA z 8 kwietnia 1998 r., I SA/Łd 652/97, ONSA 1999, nr 1, poz. 27.

Należy również zwrócić uwagę, że w warunkach demokratycznego państwa prawnego podatnik powinien móc założyć, że ten sam przepis podatkowy będzie w sposób jednolity stosowany w odniesieniu do wszystkich podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji prawnej. Przepis prawa podatkowego jest bowiem prawem obowiązującym w równym stopniu wszystkich obywateli, a jego zastosowanie nie może być uzależnione od kierunku wykładni przyjętego przez organy podatkowe i sądy administracyjne orzekające w danej sprawie. W tym kontekście należy zauważyć, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego może faktycznie różnicować sytuację podatników znajdujących się obiektywnie w tej samej sytuacji (będących właścicielami urządzeń technicznych), w zależności od tego, jaki kierunek wykładni (zostanie przyjęty przez organ podatkowy lub sąd orzekający w danej sprawie).

Warto także zauważyć, że w przypadku m.in. osób prawnych, jednostek organizacyjnych oraz spółek nieposiadających osobowości prawnej, podatek od nieruchomości podlega samoobliczeniu przez podatnika. W rezultacie, to na podatniku spoczywa obowiązek określenia, w oparciu o właściwą normę prawną, wszystkich elementów stosunku podatkowego, w tym przedmiotu i podstawy opodatkowania. Jeżeli podatnik w niewłaściwy sposób odczyta normę prawną, wyłącznie on poniesie negatywne konsekwencje tego faktu (np. sankcje za zaległości podatkowe). Przyjęcie rozwiązania wyrażającego się w przeniesieniu ciężaru określenia zakresu obowiązku podatkowego na podatnika, powinno być równoważone jasną i precyzyjną regulacją ustawową. Przepisy nieprecyzyjne i wieloznaczne tego nie gwarantują. Przeciwnie – kreują ryzyko dowolnych rozstrzygnięć organów podatkowych co godzi w zasadę państwa prawa.

Podsumowując, dochodzi więc do naruszenia podstawowych założeń – wyodrębnionych przez Trybunał Konstytucyjny – warunkujących zgodność ograniczenia konstytucyjnych praw lub wolności z zasadą określoności prawa. Po pierwsze przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego nie są sformułowane w sposób, który pozwala podmiotom stosującym prawo ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom (opodatkowaniu). Taka sytuacja może powodować, że organy władzy publicznej, stosując prawo, będą działały w sposób subiektywny i arbitralny. Po drugie – z racji różnych, wzajemnie sprzecznych, możliwości wykładni zaskarżonych przepisów, jest mało prawdopodobne, aby mogła zostać utrzymana jednolita wykładnia i stosowanie tych przepisów (K. 33/00).

1.11 Niezgodność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP

Naruszenie zasad prawidłowej legislacji, a w szczególności zasady określoności prawa, przy formułowaniu przez ustawodawcę przepisów ograniczających konstytucyjne prawa lub wolności, powoduje naruszenie takich standardów w zakresie ograniczenia praw lub wolności, jak m.in.:

- 1) zasada proporcjonalności (art. 2, a zwłaszcza art. 31 ust 3 Konstytucji RP);

- 2) zasada, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP).

Art. 31 ust. 3 oraz 64 ust. 3 Konstytucji RP stanowi konkretyzację zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji, oraz wynikających z niej zasad pochodnych (m.in. zasadę zaufania obywateli do państwa, zasadę poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa).

Obydwie zasady (proporcjonalności oraz tego, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności) wyznaczają granice dopuszczalnego ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności (zasada proporcjonalności wyznacza granicę wszystkich konstytucyjnych praw i wolności, zasada, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności – wyłącznie prawa własności). Wskazane granice dopuszczalnego ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności dzielą się na dwie grupy: granice formalne oraz granice materialne. Granice formalne wyznacza wymóg, aby wprowadzenie ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności, następowało w drodze ustawowej.

Wymóg ustawowego określania ograniczeń zawiera w sobie także nakaz dochowania odpowiedniej jakości unormowania ustawowego, zwłaszcza z punktu widzenia zasady określoności. Zarówno bowiem na tle klauzuli demokratycznego państwa prawnego (wynikających z niej „zasad przyzwoitej legislacji”), jak i na tle art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, wykluczone jest ustanawianie przepisów pozbawionych dostatecznego stopnia precyzji. Z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w tej materii do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjnych. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Dlatego konieczne jest, aby ustawa zawierała wszystkie podstawowe elementy ograniczenia danego prawa i wolności, tak aby już na podstawie lektury przepisów ustawy można było wyznaczyć kompletny zakres tego ograniczenia. Innymi słowy, przesłanką zachowania drogi ustawowej interpretowana jest przy tym w orzecznictwie Trybunału jako wymóg „szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiły one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych” (por. wyrok z 27 listopada 2007 r., SK 39/06).

Z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP wynikają zatem dwie podstawowe konsekwencje. Po pierwsze, niedopuszczalne jest ustanowienie

jakiegokolwiek ograniczenia prawa własności bez podstawy ustawowej. Po drugie, owa podstawa musi czynić zadość zasadom poprawnej legislacji oraz określoności. Brak spełnienia którejkolwiek z powyższych przesłanek stanowi podstawę stwierdzenia niekonstytucyjności danego przepisu prawa daninowego.

Powyższy wniosek, natury ogólnej, został skonkretyzowany odnośnie ustanawiania norm prawa podatkowego jako zbioru ograniczeń konstytucyjnego prawa własności. Zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego *„naruszenie zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych, w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tych przepisów (...) odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności, gdyż niekonstytucyjność przepisów prawnych odbiera władzy publicznej legitymację do pobierania podatków w zakresie wynikającym z ich niekonstytucyjności”* (por. wyrok z 27 listopada 2007 r., SK 39/06).

Zdaniem Spółki, stopień wadliwości zaskarżonej regulacji (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego) uzasadnia jej wyeliminowanie z porządku prawnego, gdyż naruszając zasadę określoności prawa, przepisy te skutkują trwaniem w systemie polskiego prawa norm, które stanowią niedopuszczalne (bo sprzeczne z warunkami formalnymi ich wprowadzenia) ograniczenia konstytucyjnych zasad swobody działalności gospodarczej oraz prawa własności. W rezultacie unormowania art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego podważają bezpieczeństwo prawne podatników, co jest sprzeczne z zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. W wyniku zaistnienia wszystkich wskazanych naruszeń dochodzi do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności, gdyż sposób nałożenia daniny narusza wskazane wyżej reguły konstytucyjne.

1.12 Niezgodność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego z art. 84 oraz art. 217 konstytucji RP

Brak określoności prawa skutkuje naruszeniem zasad powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP) oraz wymogu określania w ustawie wszystkich istotnych elementów konstrukcji daniny publicznej (art. 217 Konstytucji RP). Przepisy art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP stanowią ponadto konkretyzację opisanych w punkcie poprzednim unormowań regulujących warunki dopuszczalności konstytucyjnych praw lub wolności (a więc art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP).

Zarówno art. 84, jak i 217 Konstytucji RP (podobnie jak art. 2 Konstytucji RP) wyrażają m.in. zasadę poprawnej legislacji i określoności na gruncie prawa podatkowego. Dlatego też, poza analizą zarzutu naruszenia swobody działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP) oraz prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP), powinno się art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego rozpatrzyć łącznie z zarzutem naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

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

Dalszą konkretyzację zasady określoności prawa na gruncie prawa daninowego zawiera art. 217 Konstytucji RP²⁰. Zgodnie bowiem z tym przepisem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Wymóg uregulowania wszystkich istotnych elementów stosunku podatkowego w akcie prawnym o charakterze kwalifikowanym, jakim jest ustawa, należy, zdaniem Trybunału, rozumieć jako wymóg zachowania szczególnej staranności przy stanowieniu norm prawa podatkowego.

Powyższa regulacja jednoznacznie stanowi, że przedmiot opodatkowania powinien być uregulowany w ustawie. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że podstawa opodatkowania jest ustalana w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania. Zatem określenie przedmiotu opodatkowania nie pozostawia podatnikom wątpliwości co do podstawy opodatkowania. Innymi słowy, naruszenie obowiązku w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania prowadzić musi do niejasności odnośnie do podstawy opodatkowania.

²⁰ Por. np. wyrok z 11 maja 2004 r., K 4/03; wyrok z 9 października 2007 r., SK 70/06; wyrok z 27 listopada 2007 r., SK 39/06.

Ratio legis normy wynikającej z art. 217 Konstytucji RP jest ochrona podatnika przed arbitralnością organów stosujących prawo. Podatnik zajmuje w unormowaniach prawa podatkowego pozycję nierównorzędną wobec organów podatkowych. Celem prawa daninowego jest bowiem, w pierwszej kolejności, zagwarantowanie interesu fiskalnego państwa. Normy prawa daninowego nie mogą być jednak oderwane od konstytucyjnych zasad poszanowania praw jednostki. Dochowanie określonych wymogów stanowienia prawa ma na celu równoważenie pozycji podatnika jako strony stosunku prawno-podatkowego. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał zwracał uwagę, że obowiązek uregulowania wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie stanowi gwarancję poszanowania praw podatnika. Przykładowo, w wyroku z 9 października 2007 r. (SK 70/06), Trybunał stwierdził: „*Takie konstytucyjne określenie ma przede wszystkim chronić jednostki przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych i stwarzać prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego*”.

Jedną z gwarancji poszanowania praw podatnika jest zagwarantowanie precyzji unormowania kwestii podatkowych. Ta właśnie gwarancja ma szczególne znaczenie w niniejszej sprawie, gdyż ustawodawca określając przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości formalnie poprawnie użył wyłącznie aktów prawnych o randze ustawy. Unormowanie danej materii w ustawie zapewnia bowiem nie tylko gwarancje proceduralne, dostęp poprzez urzędowy organ publikacyjny (Dziennik Ustaw) do pełnej informacji o danej regulacji, większą trwałość uregulowania, ale przede wszystkim zakłada przygotowanie danej normy prawnej w zgodzie z wymogami poprawnej legislacji. Zapobiec to ma tworzeniu przepisów nieprecyzyjnych, prowadzących do rozbieżnych interpretacji.

Zdaniem Spółki, zaskarżony przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego narusza wymóg ustawowej określoności przedmiotu i podstawy opodatkowania w rozumieniu wskazanym wyżej, przez co dochodzi do naruszenia konstytucyjnie chronionego prawa własności.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zawierający odesłanie do przepisów Prawa budowlanego, dotyczy definicji pojęcia „budowla”. Przepis ten definiuje zatem jeden z podstawowych elementów konstrukcji podatku od nieruchomości – przedmiot opodatkowania. Brak precyzji w zakresie określenia, do których przepisów Prawa budowlanego odsyła wskazany przepis, przy jednoczesnym braku precyzji definicji zawartych w przepisach Prawa budowlanego, powoduje, że nie jest możliwe jednoznaczne określenie zakresu pojęcia „budowla”. W konsekwencji, w oparciu o treść art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego, podatnik nie jest w stanie jednoznacznie określić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a w konsekwencji jaką podstawę opodatkowania powinien przyjąć dla celów obliczenia podatku.

Niejasność przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego powoduje, że rozstrzygnięcie w

zakresie przedmiotu i podstawy opodatkowania zależy od tego, która linia wykładni zostanie przyjęta w danej sprawie przez organy podatkowe i będzie ono wynikiem arbitralnej decyzji tych organów. Prowadzi to do sytuacji, w której jeden z istotnych elementów stosunku podatkowego (przedmiot opodatkowania) nie jest regulowany przez ustawę – jego określenie następuje *de facto* w drodze decyzji organów stosujących prawo. Sytuacja ta jest wyraźnie sprzeczna z treścią art. 217 Konstytucji RP. Prowadzić może również do rozszerzania zakresu opodatkowania w praktyce organów podatkowych.

Należy również zauważyć, że skoro przepis art. 217 Konstytucji RP jednoznacznie stanowi, iż wszystkie podstawowe elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, niedopuszczalne jest określanie tych elementów w drodze prawotwórczej wykładni. W przypadku zaskarżonego przepisu, w związku z niejasnością zawartego w nim odesłania, możliwe jest dokonanie dwóch odmiennych wykładni. Każda z nich dowodzi przy tym, że konstrukcja przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego jest sprzeczna z zasadami poprawnej legislacji. Mianowicie, jeden z kierunków wykładni prowadzi do powstania błędu logicznego wynikającego z zastosowania definicji tautologicznej, którego nie da się rozstrzygnąć na gruncie samej interpretacji przepisów. Drugi zaś powoduje wystąpienie wewnętrznej sprzeczności w definicji, której również nie da się rozwiązać w sposób jednoznaczny. Wobec niemożności przyznania prymatu któremuś z kierunków wykładni, to organowi stosującemu prawo pozostawione zostało rozstrzygnięcie, która linia interpretacyjna powinna być zaakceptowana. Tym samym, w drodze wykładni, organy podatkowe korygują, a wręcz tuszują, oczywiste błędy ustawodawcy. W istocie zastępują one prawodawcę w zakresie określenia tych elementów stosunku podatkowego, które unormował on w sposób niepoprawny (nieprecyzyjny), naruszający zasady prawidłowej legislacji.

W oparciu o powyższe, należy uznać, że poprzez naruszenie zasady określoności prawa w przypadku art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego, ustawodawca pozostawił organom stosującym prawo zbyt dużą swobodę. Organom tym, nie zaś treści ustawy podatkowej, przyznana bowiem została decydująca rola w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania. Zdaniem Spółki, uzasadnia to sprzeczność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP.

Biorąc pod uwagę powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

W imieniu E S.A.,



Józef Palinka

Partner/ Radca Prawny

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi konstytucyjnej wraz z dowodem zapłaty opłaty skarbowej,
2. Kopia orzeczenia NSA z lipca 2009 r., sygn. akt
3. Kopia orzeczenia WSA w G z lipca 2008 r., sygn. akt
4. Kopia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K z listopada 2007 r., nr
5. Kopia decyzji Prezydenta Miasta R z czerwca 2007 r., nr
6. Kopia odpisu aktualnego z rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego,
7. Odpis skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami (4 egz.).