



Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa
Tel: +48 22 557 70 00
Fax: +48 22 557 70 01 www.ey.com/pl

Warszawa, dnia 7 lipca 2015 r.

Skarżąca :

T S.A.
ul.
W

Reprezentowana przez:

M R (członek zarządu)
J B (członek zarządu)

ODPIS

Działająca poprzez pełnomocnika:

Aleksandrę Rutkowską (nr wpisu WA 8027)

Adres do doręczeń:

Aleksandra Rutkowska
Ernst & Young Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.
ul. Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa

Do:

Trybunału Konstytucyjnego
Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu T S.A. (dalej: **Skarżąca** lub **Spółka**), zgodnie z załączonym pełnomocnictwem, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.; dalej: **Konstytucja RP**) i art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102 poz. 643 ze zm.; dalej: **Ustawa o TK**), składam **skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją RP:**

- art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r.; dalej: **UPOL**),

na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: **NSA**) w wyrokach:

- z dnia lutego 2015 r., sygn. ;
- z dnia lutego 2015 r., sygn. ;
- z dnia lutego 2015 r., sygn. ;

ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej.

Przedmiot skargi konstytucyjnej

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

- wskazane przepisy UPOL, interpretowane jednolicie przez sądy administracyjne, w taki sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, jest uznawany za budowlę w oparciu o dodatkowe, niewskazane w UPOL kryteria (takie jak np. jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystania budynku),

w nieuprawniony sposób ograniczają chronione konstytucyjnie prawo własności do środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości (dalej: PoN). Jest to następstwem zastosowania do obiektów wyczerpujących definicję budynku zasad określania wysokości zobowiązania podatkowego w sposób właściwy dla obiektów stanowiących budowlę, w wyniku czego dochodzi do bezpodstawnego zwielokrotnienia kwoty zobowiązania w PoN.

Podstawy skargi konstytucyjnej

1. Orzeczenie organu władzy publicznej naruszające prawa konstytucyjne

Orzeczeniami naruszającymi prawa konstytucyjne Skarżącej są wyroki NSA, wydane w sprawach ze skargi kasacyjnej Spółki:

- z dnia lutego 2015 r., sygn. (doręczony Spółce w dniu 13 kwietnia 2015 r.);
- z dnia lutego 2015 r., sygn. (doręczony Spółce w dniu 8 kwietnia 2015 r.);
- z dnia lutego 2015 r., sygn.. (doręczony Spółce w dniu 20 maja 2015 r).

Powołane wyżej wyroki są ostateczne i nie podlegają dalszemu zaskarżeniu, bowiem przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez NSA (art. 168 § 1 i art. 173 – art. 198 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.; dalej: **p.p.s.a.**).

W powołanych wyżej wyrokach rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu dopuszczalnej drogi prawnej (art. 46 ust. 1 ustawy o TK).

Zaskarżone regulacje UPOL zastosowane w wyżej powołanych wyrokach nadal obowiązują – nie utraciły mocy obowiązującej, a wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia jest konieczne dla

ochrony konstytucyjnego prawa własności Skarżącej. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego stanowiłby bowiem podstawę do wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego.

2. *Wydanie orzeczenia na podstawie zaskarżonych przepisów*

(i)

Przepisy będące przedmiotem skargi konstytucyjnej były podstawą wydania decyzji administracyjnych przez organy podatkowe, które to decyzje podlegały kontroli legalności przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w S (dalej: WSA), a ostatecznie przez NSA.

Spółka świadczy szeroki zakres usług dla klientów indywidualnych oraz instytucjonalnych. Oferuje m.in.

W związku z powyższym Skarżąca posiada i wykorzystuje infrastrukturę techniczną, w skład której wchodzi również kontenery telekomunikacyjne.

Spółka kwalifikując te kontenery telekomunikacyjne dla celów PoN uznała, iż stanowią one budynki, z uwagi na fakt, iż spełniały one w sposób zupełny wszystkie cechy charakterystyczne budynków, które zostały wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL (trwałe związanie z gruntem, wydzielenie przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów i dachu). Konsekwencją powyższego było ustalenie zobowiązania podatkowego w oparciu o powierzchnię użytkową (art. 4 ust. 1 pkt 2 UPOL).

(ii)

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego za lata 2006 – 2008, Prezydenta Miasta S (dalej: **Prezydent** lub **organ I instancji**), w wydanych decyzjach przyjął, że kontenery będące własnością Spółki stanowią tymczasowe obiekty budowlane zgodnie z art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 207, poz. 2016 ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym w latach 2006 – 2008 r.; dalej: **Prawo budowlane**) i w konsekwencji są budowlami. **Jako podstawa prawna decyzji organu I instancji został powołany m.in. zaskarżony przepis art. 2 ust. 1 UPOL. Pomimo iż w sentencji decyzji nie wskazano jako podstawy art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL, to mając na uwadze fakt, iż ustalenie przedmiotu opodatkowania wskazanego w art. 2 ust. 1 UPOL opiera się na definicji poszczególnych pojęć w sposób określony w art. 1a ust. 1 UPOL, stąd też również przepisy art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL stanowiły podstawę ww. orzeczeń Prezydenta.**

W ocenie organu I instancji, przedmiotowe obiekty nie stanowią części składowych gruntów, a jedynie połączone są z gruntem do przemijającego użytku. Trwały związek z gruntem obiektu budowlanego występuje jedynie wówczas, gdy nie został on wzniesiony na określony czas. W konsekwencji kontenery nie mogą zostać uznane za budynki w świetle UPOL.

Stanowisko Prezydenta zostało zaaprobowane przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w S (dalej: **SKO** lub **organ II instancji**) w ostatecznych decyzjach. SKO uznało, że kontenery telekomunikacyjne Spółki należą do tymczasowych obiektów budowlanych (art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego) z uwagi na brak ich trwałego związania z gruntem. **Również w tym przypadku podstawę prawną decyzji stanowił m.in. zaskarżony przepis art. 2 ust. 1 UPOL bazujący na definicjach określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL.**

Powyższe stwierdzenia znalazły aprobatę WSA, który w wyrokach wydanych na skutek zaskarżenia decyzji SKO oddalił skargi Spółki. Sąd stwierdził, że „kontener telekomunikacyjny jest tymczasowym obiektem budowlanym”. Nadto Sąd wskazał, że „nie może (on – przyp. Skarżącej) jednak zostać zaliczony do budynków w ramach definicji wynikającej z przepisu **art. 1a pkt 1 u.p.o.l.**, albowiem ten ostatni z wymienionych zapisów prawnych wymaga, aby obiekt budowlany, o którym stanowi, był trwale związany z gruntem. Może być jednak budowlą w rozumieniu **art. 1a pkt 2 u.p.o.l.**, ponieważ nie jest budynkiem, ani obiektem małej architektury z art. 3 pkt 4 Pr. bud. W Pr. bud. definicja budowli skonstruowana została na zasadzie definicji negatywnej i wyliczenia przykładowego. Biorąc pod uwagę, że «tymczasowe obiekty budowlane» stanowią swoistą odmianę obiektów budowlanych, to, jeżeli nie mogą zostać zaliczone do budynków, mogą mieścić się w obszarze budowli”¹.

(iii)

Ostatecznie NSA uznał, że „w spornym obiekcie budowlanym kontenera telekomunikacyjnego między innymi znalazły się elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w **art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.**, (związanie z gruntem, fundamenty i dach)”. Sąd podkreślił również, że „jeżeli dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu **art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.** Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów, należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości. Należy zwrócić uwagę, iż w cytowanym tu określeniu budowli zawartym w **u.p.d.o.l.**, ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność, poprzez zapis o „możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. W tym właśnie znaczeniu **omawiany obiekt budowlany w postaci kontenera telekomunikacyjnego, jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.**, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości.”. Efektywnie NSA zaakceptował, iż **kwestionowane obiekty dla celów określenia przedmiotu opodatkowania na gruncie art. 2 ust. 1 UPOL stanowią budowle.**

NSA kwalifikując kontenery – będące budynkami – jako budowle odwołał się do przesłanki „możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Należy jednak podkreślić, iż ta wskazana w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL przesłanka odnosi się wyłącznie do „urządzenia budowlanego” i to tylko pod kątem oceny czy dane urządzenie budowlane może być dla celów opodatkowania PoN

¹ WSA w S odwołując się do przepisów „**art. 1a pkt 1 u.p.o.l.**” oraz „**art. 1a pkt 2 u.p.o.l.**” w rzeczywistości miał na myśli odpowiednio: art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL i art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL.

uznawane za budowlę. Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL przesłanka ta nie może być stosowana szeroko – do wszystkich budowli, a tym bardziej do budynków, definiowanych w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL (przepis ten nie odwołuje się do aspektu „możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”).

3. Podmiotowe prawa konstytucyjne naruszone przez ostateczne orzeczenie NSA

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

- a. z powodu działań organów podatkowych w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP;
- b. w wyniku ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w PoN z powodu działań, których skutkiem było sformułowanie wobec Skarżącej dodatkowych – niewskazanych ustawą podatkową przesłanek, które musiał spełnić obiekt budowlany będący własnością Skarżącej, aby być uznanym za budynek, które nie są w takim samym zakresie nakładane na inne podmioty, będące w posiadaniu podobnych, czy nawet identycznych obiektów, a których przeznaczenie / pełnione funkcje są inne, niż przeznaczenie kontenerów telekomunikacyjnych, tj. w sposób sprzeczny z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP;
- c. na skutek ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w PoN z powodu zakwalifikowania obiektów posiadanych przez Skarżącą przy zastosowaniu kryteriów niewyrażonych w przepisach UPOL ani żadnej innej regulacji o charakterze ustawowym, tj. w sposób sprzeczny z art. 217 Konstytucji RP.

4. Określenie sposobu naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej w wydanym orzeczeniu

(i)

W świetle zasad funkcjonowania sądownictwa administracyjnego (kontrola legalności aktów administracyjnych – por. art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 20 września 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn. Dz. U. Nr 153, poz. 1269) wyroki oddalające skargi kasacyjne Skarżącej od wyroków WSA:

- z dnia października 2012 r. sygn.
- z dnia października 2012 r. sygn.
- z dnia października 2012 r. sygn.

oznaczają, że decyzje SKO utrzymujące w mocy decyzje Prezydenta określające zobowiązania Spółki z tytułu PoN za lata 2006 – 2008 zostały uznane za zgodne z prawem. Decyzje te kwestionują zasadność opodatkowania przez Spółkę PoN kontenerów telekomunikacyjnych położonych w

S jako budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i nakazują Spółce opodatkowanie tych obiektów PoN jako budowli, pomimo iż posiadają one wszystkie cechy budynku, wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL.

Wyroki NSA sankcjonują nałożenie na Skarżącą ciężaru PoN i pozbawienie Spółki prawa własności środków pieniężnych. Spółka została zobowiązana do zapłaty niezasadnie zawyżonej kwoty podatku, pomimo iż kontenery telekomunikacyjne będące własnością Skarżącej, spełniają wszystkie ustawowe cechy budynku, co powinno było skutkować ustaleniem podstawy opodatkowania w oparciu o ich powierzchnię użytkową (art. 4 ust. 1 pkt 2 UPOL), a nie wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 UPOL).

(ii)

O skali naruszenia prawa własności świadczy okoliczność, iż w tym przypadku PoN nałożony na Spółkę jest drastycznie wyższy, niż być powinien. W stanie faktycznym w sprawie (lata 2006 – 2008), w wyniku zastosowania zaskarżonych przepisów przez organy administracji podatkowej oraz sądy administracyjne (w tym NSA), **Spółka poniosła ciężar ekonomiczny podatku prawie 40 krotnie wyższy, niż należny**, tj. jaki by został na Spółkę nałożony, gdyby organy podatkowe dokonały interpretacji przepisów UPOL zgodnie z regułami konstytucyjnymi.

Wskazywane powyżej orzeczenia NSA, oprócz tego, iż doprowadzają do pozbawienia Spółki własności środków pieniężnych, określają przedmiot opodatkowania w oparciu o przesłanki pozaustawowe (pomimo iż przedmiotowe obiekty spełniały bez wyjątku wszystkie przesłanki ustawowe). Dodatkowo mając na uwadze powszechne opodatkowywanie innych blaszanych obiektów o niedużej powierzchni (posiadających ściany, dach i fundament) jako budynków, odkodowana przez organy i sądy w sprawie Spółki norma narusza zasadę równości podmiotów wobec prawa.

5. Dopuszczalność wydania merytorycznego rozstrzygnięcia – brak negatywnej przesłanki *ne bis in idem*

(i)

W skardze Spółka wnosi o stwierdzenie niezgodności art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP. Jeden z zakwestionowanych przepisów, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL był już przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. P 33/09. Wyrokiem z dnia 13 września 2011 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji RP.

Jednakże ze względu na brak tożsamości niniejszej sprawy ze sprawą o sygn. P 33/09, nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*). W rozpatrywanej sprawie nie zachodzi również przesłanka *ne bis in idem*.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego wydany w sprawie o sygn. P 33/09 ma charakter interpretacyjny i odnosi się do „podziemnych wyrobisk górniczych” oraz „obiektów i urzędzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach”. Spółka w skardze kwestionuje inną treść normatywną wynikającą z zaskarżonych przepisów UPOL odnoszącą się do kwestii uznania obiektu spełniającego wszystkie cechy budynku, za budowlę. W takim zakresie Trybunał nie dokonywał jeszcze kontroli zakwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów. W konsekwencji, wskazane powyżej orzeczenie nie skutkuje zaistnieniem przesłanki *ne bis in idem*, której wystąpienie oznaczałoby konieczność umorzenia postępowania w sprawie ze skargi Spółki².

(ii)

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

Uwzględniając powyższe, nie ma przeciwwskazań formalnych by niniejsza skarga konstytucyjna została przyjęta do rozpoznania i rozpoznana merytorycznie przez Trybunał Konstytucyjny.

Szczególną uwagę należy również zwrócić na fakt, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. jest respektowany w orzeczeniach sądów administracyjnych, których przedmiotem jest kwestia opodatkowania PoN wyrobisk górniczych. Niemniej, moc oddziaływania wyroku na kształtowanie się kierunku wykładni badanych przez Trybunał przepisów jest ograniczona – wytyczne w zakresie interpretacji przepisów UPOL ustanowione przez Trybunał Konstytucyjny nie są respektowane w pożądanym stopniu w judykatach dotyczących opodatkowania PoN obiektów należących do innych kategorii przedmiotów opodatkowania³. Stąd też konieczne jest wydanie przez Trybunał Konstytucyjny merytorycznego orzeczenia w sprawie Spółki.

6. Zdolność skargowa Skarżącej

Istotę skargi konstytucyjnej stanowi ochrona konstytucyjnych praw i wolności, które zabezpieczają jednostkę przed nadmierną ingerencją organów władzy publicznej oraz zobowiązują te organy do podjęcia działań gwarantujących ich realizację.

² Por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10 oraz z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12.

³ „Jak dotąd nie zostały opublikowane wyroki, w których sąd *expressis verbis* odrzuciłby zasady wykładni przyjęte przez Trybunał Konstytucyjny. Można jednak wskazać takie, które z punktu widzenia „poszanowania” przez sąd administracyjny stanowiska Trybunału trudno ocenić jednoznacznie, ale można mieć co najmniej poważne wątpliwości, czy są one zgodne z zasadami wyrażonymi w wyroku TK z dnia 13 września 2011 r.” – W. Morawski, „Spór o pojęcie budowli w podatku od nieruchomości”, [w:] B. Brzeziński (red.), „Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy”, s. 414.

Jak Spółka wskazała powyżej, wysokość PoN, określonego w Decyzjach była kilkadziesiąt razy wyższa niż ta wskazana przez nią w deklaracji na PoN.

Zdaniem Prezydenta, kontenery telekomunikacyjne nie mogą być zakwalifikowane jako budynki. W ocenie Prezydenta, „z uwagi na fakt, że przedmiotowe kontenery są niepołączone trwale z gruntem, organ podatkowy stwierdził, iż zgodnie z art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego, stanowią one tymczasowe obiekty budowlane”. Jako takie, podlegają w ocenie Prezydenta opodatkowaniu PoN jako budowle.

Nie zgadzając się z rozstrzygnięciami Prezydenta, Spółka złożyła odwołania od otrzymanych Decyzji do SKO. W odwołaniach Skarżąca podniosła, że Prezydent nie wykazał okoliczności braku trwałego związania z gruntem należących do Spółki kontenerów telekomunikacyjnych. Spółka wskazała, że wymóg trwałego związania z gruntem jest spełniony wówczas, gdy budynek jest posadowiony na przygotowanym dla niego fundamencie, przenoszącym obciążenia z pozostałych elementów budynku, natomiast techniczny sposób połączenia część budynku z fundamentem nie ma znaczenia dla oceny dokonanej z punktu widzenia UPOL i Prawa budowlanego. Z uwagi na to, Skarżąca argumentowała, iż kontenery telekomunikacyjne stanowią budynki, gdyż są w sposób trwały związane z gruntem.

(iii)

Po rozpatrzeniu odwołań Spółki, SKO utrzymało decyzjami:

- z dnia kwietnia 2012 r. (znak _____, dotyczy zobowiązania w PoN za 2006 r.),
 - z dnia kwietnia 2012 r. (znak _____, dotyczy zobowiązania w PoN za 2007 r.),
 - z dnia kwietnia 2012 r. (znak _____, dotyczy zobowiązania w PoN za 2008 r.;
- dalej łącznie: **Decyzje SKO**)

w mocy Decyzje Prezydenta. Organ II instancji uznał, że Prezydent prawidłowo zakwalifikował przedmiotowe kontenery telekomunikacyjne do budowli w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 2 UPOL.

(iv)

Nie godząc się z powyższym rozstrzygnięciem, Spółka wniosła w dniu _____ maja 2012 r. skargi na Decyzje SKO do WSA. Sąd, po rozpatrzeniu skarg Spółki, w wyrokach:

- z dnia października 2012 r. sygn. _____ (dotyczy zobowiązania w PoN za 2006 r.),
 - z dnia października 2012 r. sygn. _____ (dotyczy zobowiązania w PoN za 2007 r.),
 - z dnia października 2012 r. sygn. _____ (dotyczy zobowiązania w PoN za 2008 r.;
- dalej łącznie: **Wyroki WSA**)

przyznał rację SKO w zakresie, w jakim uznało, iż kontenery telekomunikacyjne powinny zostać uznane za budowle i opodatkowane według właściwej dla nich stawki. WSA podzielił argumentację organów w zakresie, w jakim kontenery telekomunikacyjne nie mogą zostać uznane za obiekty budowlane trwale związane z gruntem.

(v)

Spółka nie zgadzając się z rozstrzygnięciami zapadłymi przed WSA zaskarżyła je do NSA (skargi kasacyjne zostały złożone przez Spółkę w dniu listopada 2012 r.). NSA po rozpatrzeniu sprawy wyrokami:

- z dnia lutego 2015 r., sygn. (dotyczy zobowiązania w PoN za 2006 r.),
- z dnia lutego 2015 r., sygn. (dotyczy zobowiązania w PoN za 2007 r.),
- z dnia lutego 2015 r., sygn. (dotyczy zobowiązania w PON za 2008 r.; dalej łącznie: **Wyroki NSA**)

oddalił skargi kasacyjne od Wyroków WSA. W Wyrokach NSA stwierdzono, że „w spornym obiekcie budowlanym kontenera telekomunikacyjnego między innymi znalazły się elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., (związanie z gruntem, fundamenty i dach), nie oznacza iż obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Normodawca w pojęciu budynku, o którym tu mowa nie zawarł zapisu, iż nie może on być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku, pojawiło się natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Dlatego też w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek, jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to jeżeli dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów, należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości. Należy zwrócić uwagę, iż w cytowanym tu określeniu budowli zawartym w u.p.d.o.l., ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność, poprzez zapis o "możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". W tym właśnie znaczeniu omawiany obiekt budowlany w postaci kontenera telekomunikacyjnego, jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości.” Powyższe oznacza, że NSA dokonał kwalifikacji obiektu budowlanego – kontenera telekomunikacyjnego – w oparciu o pozaustawowe kryteria, tj. elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości, które nie zostały wskazane w definicji budynku oraz budowli w UPOL. Przyjęcie takich kryteriów sankcjonuje różnicowanie takich samych kategorii obiektów w zależności od cech ocennych, subiektywnych, jak przeznaczenie, czy funkcjonalność wprowadzając niepewność co do podstawy opodatkowania.

Ostateczne Wyroki NSA oznaczają, że usankcjonowano wydane w sprawie Spółki rozstrzygnięcia organów podatkowych i sądów administracyjnych, które w oparciu o niewynikającą z przepisów prawa podatkowego treść normatywną, nałożyły na Spółkę **blisko 40-krotnie wyższą daninę publiczną** – PoN za lata 2006-2008 – niż zobowiązania ustalone zgodnie z obowiązującymi przepisami. W rzeczywistości, źródłem bezprawnego zawyżenia zobowiązania w PoN było prawotwórcze działanie organów podatkowych i sądów administracyjnych stosujących prawo. Wykładnia oraz sposób zastosowania przepisów w sprawie Spółki narusza chronione konstytucyjnie

prawo Skarżącej co **do własności środków pieniężnych**, jak i dobra z nim powiązane jak równość podmiotów wobec prawa.

UZASADNIENIE NIEKONSTYTUCYJNOŚCI ZASKARŻONYCH PRZEPISÓW

a) Zaskarżone przepisy

(i)

Przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy UPOL w związku z przepisami Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym w latach 2006 – 2008– art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL.

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

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

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

Tym samym budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, który posiada wszystkie następujące cechy – jest:

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

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

(ii)

Chociaż w treści art. 1a ust. 1 pkt UPOL nie zostało wprost zapisane, że budynek nie może być jednocześnie budowlą, to okoliczność ta wynika z negatywnej definicji budowli wyrażonej w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL. Jeżeli bowiem ustalimy, że dany obiekt spełnia definicję „budynku”, to w konsekwencji – automatycznie – nie może on spełniać definicji „budowli”, jeśli uznano wcześniej, że obiekt ten spełnia definicję „budynku”. Dla uznania danego obiektu za budowlę konieczne jest bowiem, aby ten obiekt nie był budynkiem – z uwagi na negatywną przesłankę („*niebędący budynkiem*”). Dokonując więc subsumcji pod normę prawną w pierwszej kolejności należy zbadać,

czy obiekt budowlany spełnia definicję budynku i dopiero po stwierdzeniu, że nie mieści się w dyspozycji przepisu definiującego budynek zastosować definicję negatywną budowli (przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL nie zawiera żadnej przesłanki właściwej dla budowli poza tym, że jest to obiekt niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury; budowla sama w sobie nie ma cech definicyjnych charakterystycznych dla siebie, w żadnej mierze przepis ten nie odnosi się też do aspektów funkcjonalnych, czy związanych z przeznaczeniem). Zestawienie obu tych definicji nie pozostawia więc wątpliwości, że obiekt spełniający warunki uznania go za budynek zgodnie z definicją legalną, nie może być jednocześnie budowlą.

Tym samym nie może budzić wątpliwości, że **przepisy UPOL zawierają kompletną definicję budynku.**

Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, do którego odwołuje się UPOL, przez obiekt budowlany należy rozumieć: „a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury”.

Mając na uwadze przedstawione powyżej regulacje – nie jest możliwe zaliczenie jednego obiektu budowlanego jednocześnie do dwóch z trzech wymienionych kategorii. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w doktrynie Prawa budowlanego (do których to przepisów odwołują się przepisy UPOL co do określenia charakteru poszczególnych obiektów): „*Definicja "obektu budowlanego" została skonstruowana przy użyciu definicji "budynek", "budowli" i "obektu małej architektury". Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 wynika, że wyliczenie to ma charakter wyczerpujący - zatem każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć do którejś z trzech wymienionych kategorii*” (Z. Niewiadomski, T. Asman, J. Dessoulavy-Śliwiński, E. Janiszewska-Kuropatwa, A. Plucińska-Filipowicz, *Prawo budowlane. Komentarz*, komentarz do art. 3 Prawa budowlanego, źródło: LexPolonica).

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

W art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL nie wskazano bowiem przesłanki „funkcji obiektu” obok przesłanek (i) trwałego związania z gruntem, (ii) wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, (iii) posiadania fundamentu i (iv) posiadania dachu.

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

(iii)

Przeciwnie stanowisko stanowi **przejaw wykładni prawotwórczej, rozszerzającej ustawową definicję budowli poprzez wprowadzenie dodatkowej (nieprzewidzianej w ustawie) funkcjonalnej przesłanki dla uznania danego obiektu za budynek.**

Jako budowle można zakwalifikować jedynie te obiekty budowlane, które nie stanowią budynku lub obiektu małej architektury. Jeśli bowiem dany obiekt spełnia przesłanki do uznania go za budynek, to – mając na uwadze negatywną definicję wyrażoną w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOŁ („niebędący budynkiem”) – nie jest możliwe zakwalifikowanie tego obiektu jako budowli dla celów opodatkowania PoN.

Ponadto, oparcie kwalifikacji danego obiektu na takich aspektach jak jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie oraz sposób i możliwość jego wykorzystania mogą prowadzić do różnej kwalifikacji danego obiektu w ciągu roku podatkowego.

(iv)

Tymczasem pomijając zupełnie powyższe argumenty, NSA w orzeczeniach wydanych w sprawie Spółki (wskazanych we wcześniejszej części skargi) wyraził pogląd, że w przypadku kwalifikacji obiektu dla celów opodatkowania PoN, „*należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości*”. Co więcej pogląd ten został powszechnie i jednolicie przyjęty w praktyce orzeczniczej NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych nie tylko w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych, ale też stacji transformatorowych i redukcyjno-pomiarowych gazu (por. wyroki NSA z dnia 18 grudnia 2013 r. (sygn. akt II FSK 213/12), z dnia 2 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1021/08, II FSK 1022/08, II FSK 1023/08, II FSK 1024/08, II FSK 1025/08, II FSK 1278/08, II FSK 1292/08, II FSK 1293/08, II FSK 1294/08, II FSK 1295/08, II FSK 1296/08, II FSK 1315/08, II FSK 1316/08, II FSK 1317/08, II FSK 1318/08, II FSK 1319/08, II FSK 1320/08, II FSK 1385/08, II FSK 1391/08, II FSK 1392/08, II FSK 1393/08, II FSK 1394/08, II FSK 1395/08, II FSK 1396/08, II FSK 1397/08, II FSK 1398/08, II FSK 1399/08, II FSK 1400/08, II FSK 1402/08, II FSK 1403/08, II FSK 1404/08, II FSK 1405/08, II FSK 1406/08, II FSK 1407/08, II FSK 1408/08, II FSK 1409/08, II FSK 1410/08, II FSK 1411/08, II FSK 1412/08, II FSK 1431/08, II FSK 1432/08, II FSK 1433/08, II FSK 1434/08, II FSK 1435/08, II FSK 1436/08, II FSK 1437/08, II FSK 1438/08, II FSK 1440/08, II FSK 1477/08, II FSK 1478/08, II FSK 1479/08, II FSK 1480/08, II FSK 1481/08, II FSK 1482/08, II FSK 1483/08, II FSK 1484/08, II FSK 1485/08, II FSK 1559/08, II FSK 1577/08, II FSK 1578/08, II FSK 1579/08, II FSK 1592/08, II FSK 1621/08, II FSK 1622/08, II FSK 1623/08), z dnia 10 stycznia 2008 r. (sygn. akt II FSK 1309/07, II FSK 1310/07, II FSK 1313/07), wyroki WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 41/15), z dnia 21 sierpnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Kr 495/14), z dnia 27 marca 2014 r. (sygn. akt I SA/Kr 1749/13), wyroki WSA w Olsztynie z dnia 23 grudnia 2014 r. (sygn. akt I SA/Ol 783/14, I SA/Ol 784/14), z dnia 19 października 2011 r. (sygn. akt I SA/Ol 579/11), wyroki WSA w Poznaniu z dnia 7 maja 2015 r. (sygn. akt I SA/Po 41/15), z dnia 29 kwietnia 2015 r. (sygn. akt I SA/Po 70/15), z dnia 13 sierpnia 2014 r. (sygn. akt III SA/Po 65/14), wyroki WSA w Szczecinie z dnia 20 lutego 2014 r. (sygn. akt I SA/Sz 1003/13), z dnia 19 lutego 2014 r. (sygn. akt I SA/Sz 1010/13), wyroki WSA we Wrocławiu z dnia 14 grudnia 2010 r. (sygn. akt III SA/Wr 622/10, III SA/Wr 626/10).

Co prawda pojawiały się pojedyncze wyroki *de facto* potwierdzające podejście Spółki, jednak organy podatkowe oraz sądy administracyjne konsekwentnie i jednolicie przyjmują, iż kwalifikacja obiektu na

gruncie UPOL jako budynku albo budowli uzależniona jest nie tylko od jego charakterystyki konstrukcyjnej opisanej w przepisach UPOL, ale też od jego funkcji, przeznaczenia, wyposażenia i możliwości wykorzystania.

(v)

Mając na uwadze dość jednolity zakres stosowania powyższego przepisu, należy wskazać, iż działanie prawotwórcze organów podatkowych i sądów administracyjnych doprowadziło do faktycznego zaakceptowania przez orzecznictwo dodatkowych przesłanek, których spełnienie decyduje o uznaniu danego obiektu za „budynek” lub „nie-budynek”. Tymczasem jak wynika z orzecznictwa Trybunału, jego ocenie może podlegać nie tylko literalne brzmienie danego przepisu *in abstracto* w strukturze tekstu prawnego, ale również praktyka jego stosowania (np. w orzecznictwie), o ile została ona konsekwentnie utrwalona w orzecznictwie NSA:

- „*dokonując kontroli konstytucyjności prawa, Trybunał Konstytucyjny uwzględnia praktykę rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, jeżeli ma ona charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli*” (wyrok Trybunału z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08);
- „*Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju*” (wyrok Trybunału z dnia 3 października 2000 r., sygn. akt K 33/99).

Praktyka Trybunału wskazuje przy tym, iż nie każde odstępstwo od utrwalonej i dominującej linii orzeczniczej skutkuje uznaniem, iż przedmiotem skargi jest kwestia stosowania prawa⁴, która to nie podlega ocenie zgodności z Konstytucją przez Trybunał. Jak bowiem wskazano w niedawnym wyroku Trybunału z dnia 12 lutego 2015 r. (sygn. akt SK 14/12), „*nawet występowanie takiej okoliczności (odstępstw od utrwalonej wykładni – przyp. Skarżącej) nie wpływa na uznanie, iż (...) nie mamy do czynienia z utrwaloną i powszechną jego wykładnią, która wyłączałaby dopuszczalność merytorycznego orzekania Trybunału. Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85), utrwalone «powszechne (...) stosowanie» unormowania, które jest niezbyt konsekwentnie zmieniane, i to po wydaniu ostatecznego orzeczenia*

⁴ Por. wyrok Trybunału z dnia 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06: „*Trybunał Konstytucyjny zdaje sobie sprawę, że pewna chwiejność orzecznictwa Sądu Najwyższego wynikać może po części z faktu, że Sąd Najwyższy rozstrzyga konkretne sprawy, a uzasadnienia wyroków muszą ściśle korespondować ze stanami faktycznymi. Kwestionowany w skardze przepis przez lata był rozumiany jednolicie, a mające obecnie miejsce współwystępowanie w jednym czasie (czy też wydawanie na przemian) orzeczeń Sądu Najwyższego, przyznających decydujące znaczenie przepisom płacowym i orzeczeń nakazujących uwzględnianie stanów faktycznych, nie wskazuje na jednoznaczną i zasadniczą zmianę utrwalonej i konsekwentnej praktyki stosowania prawa*”.

krzywdzącego skarżącą, nie może przesądzać o niemożności wydania wyroku i o automatycznym umorzeniu postępowania. Z tego względu Trybunał uznał, że wydanie orzeczenia w niniejszej sprawie jest nie tylko dopuszczalne, ale i konieczne.”.

Powyższe oznacza, że ewentualne istnienie jednostkowych orzeczeń odbiegających od podnoszonej przez Spółkę utrwalonej linii orzeczniczej, nie stanowi podstawy do uznania, że przedmiotem zaskarżenia jest kwestia stosowania prawa.

b) Wzorzec konstytucyjny

Prawo własności i jego ograniczenia

(i)

Art. 64 ust. 1 Konstytucji RP stanowi konstytucyjne prawo każdego do własności. Prawo to może zostać ograniczone zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP „*tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności*”.

Zaskarżone przepisy UPOL w związku z przepisami Prawa budowlanego stanowią przepisy prawa podatkowego określające powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Normy prawa daninowego zawsze odnoszą się do prawa podatników do własności środków pieniężnych i w istocie stanowią jego ograniczenie. Przypomnieć tu należy stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku z dnia 22 maja 2002 r. (sygn. K 6/02), że realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.

(ii)

Możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji RP była przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego m.in. w orzeczeniu z 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00), w którym Trybunał stwierdził, iż „*przed rozpatrzeniem zarzutu naruszenia przez zaskarżone przepisy art. 64 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny rozważył, czy wymieniony ostatnio przepis może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego. (...) należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.*”

W powołanym orzeczeniu Trybunał wskazał, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP. Tak jak nie ulega wątpliwości, że ustawodawca ma prawo nakładać daniny publiczne, a tym samym ograniczać własność, tak oczywistym jest, że sposób i zakres tego ograniczenia podlega kontroli z punktu widzenia zgodności z przepisami Konstytucji RP.

W szczególności, ograniczenia prawa własności muszą być zgodne ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz – podobnie jak w przypadku innych praw konstytucyjnych – z innymi zasadami konstytucyjnymi (w tym z zasadami wyrażonymi w art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 czy art. 217 Konstytucji RP).

Zasada demokratycznego państwa prawnego w kontekście nakładania na podatników obciążeń podatkowych w sposób nieokreślony ustawą

(i)

Przepis art. 2 Konstytucji RP wyraża ogólną zasadę demokratycznego państwa prawnego. Z zasady tej wywodzi się w doktrynie⁵ 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.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał dotychczas, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo. Z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restrykcyjnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, „*naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań*”. Z zasady określoności wynika, że „*każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów*”. Trybunał podkreślał wielokrotnie, że „*dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego*” – w wyroku z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02.

⁵ Por. *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, praca zbiorowa pod red. L. Garlickiego.

(ii)

Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenie ma ponadto art. 84 Konstytucji RP. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji RP zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać konsekwencje podatkowe swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji RP.

Biorąc pod uwagę dorobek Trybunału Konstytucyjnego należy podkreślić, że 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. Jak wskazał Trybunał w wyroku z dnia 24 lutego 2003 r. (sygn. K 28/02), zasady poprawnej legislacji są funkcjonalnie związane z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Przepisy powinny być formułowane w sposób jasny i precyzyjny. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów poprawnych pod względem językowym, klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów. Natomiast przepisy precyzyjne to przepisy sformułowane w możliwie najwyższym stopniu jednoznacznie tak, by ograniczyć interpretatorowi zbędne wątpliwości w odtworzeniu z nich norm prawnych wyznaczających co, kto i kiedy powinien czynić.

W wyroku z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę, że: „z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w (...) materii [podatkowej] do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. (...) Zaznaczając, że „wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa”, Trybunał Konstytucyjny wskazywał na obowiązek ustawodawcy „szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji. Zasady te wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje”. Trybunał podkreślił również, że „Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację”.

Wyżej wskazane zasady nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać

się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Rozwijając powyższe stanowisko Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż „*Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.*” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06).

(iii)

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. **W takim przypadku (jak to miało miejsce w odniesieniu do Spółki) o ograniczeniu konstytucyjnych praw i wolności w istocie bowiem decyduje sąd albo inny organ władzy publicznej**, interpretując te przepisy, a nie ustawodawca, co również w sposób wyraźny narusza normę wynikającą z art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którą 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.

Zasada równości wobec prawa w kontekście powszechności opodatkowania

(i)

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Natomiast w myśl ust. 2 nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny.

W kontekście przepisów prawa podatkowego należy odczytywać zasadę równości przez pryzmat art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepisy art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP formułują zasadę, którą można określić mianem „*sprawiedliwości podatkowej*”, w oparciu o którą

można wywieść, iż jeżeli dwa takie same podmioty spełniają w taki sam sposób warunki przewidziane literalnie przepisami ustawy, to powinny być traktowane w sposób jednakowy.

Na powyższe zwrócił uwagę również Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt. SK 2/10) wskazał, iż „*Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione różnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10)*”.

Mając na uwadze istotę zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, należy wskazać, że art. 64 ust. 2 Konstytucji też powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (zob. wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 28 października 2003 r., sygn. P 3/03 OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82; 17 marca 2008 r., sygn. K 32/05, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 27). Nakaz równej ochrony praw majątkowych tej samej kategorii - podobnie jak ogólna zasada równości - podlega ograniczeniom, pod warunkiem przyjęcia uzasadnionego kryterium różnicowania.

Należy 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. 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 szczególności niedopuszczalnym jest formułowanie dodatkowych przesłanek uzależniających zastosowanie danego przepisu ponad te, które ustawodawca literalnie wskazał w treści przepisu.

c) Zaskarżone przepisy w świetle wzorca konstytucyjnego

Niedopuszczalność odwoływania się do pozaustawowych przesłanek

(i)

W ocenie Skarżącej zakwestionowane w skardze konstytucyjnej przepisy UPOL, tj. art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL, interpretowane jednoznacznie przez sądy administracyjne w taki sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku (wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL), jest uznawany za budowlę na skutek niespełnienia niewymienionych literalnie w przepisach dodatkowych kryteriów (takich jak np. jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystania budynku), nie spełniają wskazanych powyżej wymogów wynikających z wzorca konstytucyjnego. Regulacja ta w zakresie, w jakim umożliwia opodatkowanie kontenerów telekomunikacyjnych (spełniających definicję ustawową budynku) jako budowli, a nie jako budynków, jest niezgodna z Konstytucją RP.

Właściwe ustalenie przedmiotu opodatkowania jest fundamentalną kwestią z perspektywy prawidłowego, tj. zgodnego z prawem, wypełnienia przez podatnika ciężącego na nim zobowiązania podatkowego. Należy zaznaczyć, że zasadniczo jest to uzależnione nie tylko od jasności oraz jednoznaczności obowiązujących przepisów prawa. Osiągnięty poziom precyzyjności sformułowania przepisów podatkowych w znacznym stopniu determinuje możliwość prawidłowego odczytania przez ich adresatów, w szczególności podatników, kierowanego do nich komunikatu prawnego.

Z perspektywy podwyższonych standardów prawidłowej legislacji, stawianych przepisom prawnym o charakterze daninowym, którymi niewątpliwie jest UPOL, kluczowe jest, aby zawarta we wspomnianej ustawie definicja „budynku” pozwalała na jednoznaczną, niebudzącą wątpliwości kwalifikację obiektów budowlanych do poszczególnych (ustawowo określonych) kategorii. Innymi słowy, stosowana wykładnia poszczególnych przesłanek pojęcia „budynku” powinna gwarantować każdorazowo precyzyjną możliwość kwalifikacji danego obiektu budowlanego jako budynku, który nie może być jednocześnie traktowany jako budowla.

Wadliwy jest bowiem taki przepis, który dopuszcza taką jego interpretację, iżby jeden obiekt spełniał jednocześnie przesłanki zakwalifikowania go do dwóch kategorii, całkowicie odmiennie opodatkowanych PoN obiektów – budynków i budowli. To oznaczałoby, że jest on opodatkowany zarówno tak jak budowla, jak i budynek, a wybór między tymi reżimami jest oparty o niejasne, niewyrażone wprost w przepisie kryteria o charakterze intuicyjnym albo subiektywnym – niemożliwym do zdekodowania przez adresata normy (podatnika).

Kwestionowane w skardze przepisy UPOL w rozumieniu nadanym im przez NSA budzą wątpliwości i nie spełniają wymogów w zakresie prawidłowej legislacji i określoności. Wnioski w tym zakresie potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt: P 33/09). Wskazane w skardze konstytucyjnej przepisy, w zasadzie w niezmienionym

zakresie, funkcjonują już ponad kilkanaście lat, a wątpliwości co do ich poprawności zgłaszane są zarówno przez sądy, jak i przedstawiciele doktryny niemalże od początku ich obowiązywania.

Jak wskazał Trybunał w wyroku z 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09): „z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzecniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych”.

Brak dostatecznej jasności przepisów powoduje, że w pewnych przypadkach organy podatkowe uznaniowo – poprzez formułowanie dodatkowych przesłanek nieokreślonych przepisami ustawy - przesuwają pewne obiekty budowlane z kategorii budynków do kategorii budowli. Należy wyraźnie podkreślić, że możliwości takiej nie przewiduje UPOL. Wskazana praktyka, tj. definiowanie obiektów budowlanych poprzez pozaustawowe kryteria, doprowadziła do ukształtowania się linii interpretacyjnej, która nie znajduje oparcia w przepisach UPOL. Taka praktyka stanowi naruszenie konstytucyjnej zasady, iż o obciążeniach publicznoprawnych – w tym o zakresie ustalania przedmiotu opodatkowania – decydują wyłącznie przepisy ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), które nie mogą być „dopasowywane” zależnie od charakteru podatnika w sposób naruszający zasadę równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP). Należy zatem podkreślić, iż z perspektywy reguł konstytucyjnych **niedopuszczalne jest odwoływanie się do pozaustawowych przesłanek celem zakwalifikowania danego obiektu budowlanego do określonej kategorii.**

(ii)

Rezultatem sięgania do takich pozaustawowych przesłanek jest niczym nieuzasadnione opodatkowanie PoN kontenerów telekomunikacyjnych jako budowli, zamiast jako budynków, a w konsekwencji zawyżenie zobowiązania Skarżącej w PoN.

Jak już Spółka wskazywała – budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą **przegród budowlanych, posiada fundamenty oraz posiada dach.**

W sprawie Spółki nie budzi wątpliwości, że kontenery telekomunikacyjne spełniają wszystkie spośród wymienionych powyżej przesłanek. Sam NSA wskazał nawet, że „w spornym obiekcie budowlanym kontenera telekomunikacyjnego między innymi znalazły się **elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.** (związanie z gruntem, fundamenty i dach)”.

Innymi słowy, **treść Wyroków NSA – w części dotyczącej ustaleń stanu faktycznego – potwierdza, że kontenery telekomunikacyjne są trwale związane z gruntem, posiadają ściany, fundamenty i dach**, tj. cechy konstrukcyjne budynku wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL. W konsekwencji, Sąd potwierdził, że sporne kontenery spełniają przewidziane w ustawie przesłanki do uznania ich za budynek w rozumieniu UPOL.

Według Spółki wykładnia przepisów UPOL, zgodnie z którą niezależnie od spełnienia przesłanek przewidzianych w ustawie podatkowej dla uznania kontenerów za budynki, przy klasyfikacji danych obiektów jako budynków na gruncie UPOL „ *należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości*” (jak stwierdzono w Wyrokach NSA) narusza konstytucyjne standardy. O tym, co podlega opodatkowaniu i na jakich zasadach, można decydować wyłącznie poprzez zawarcie tych zasad w treści przepisów ustawy (art. 217 Konstytucji RP). Innymi słowy, jeżeli ustawodawca wymienił literalnie w treści art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL cztery⁶ elementy wskazujące, iż dany obiekt dla celów PoN stanowi budynek, to ani podatnik ani tym bardziej organ podatkowy, czy sąd administracyjny nie mogą tworzyć piątej i kolejnej przesłanki, której w przepisach UPOL nie ma.

Prezentowane podejście prowadzi do dokonania zmiany zakresu przedmiotu opodatkowania przewidzianego w UPOL i w analizowanym przypadku – do prawie 40-krotnego zwiększenia obciążeń podatkowych Spółki, a w konsekwencji naruszenia chronionego konstytucyjnym porządkiem prawa własności posiadanych przez Skarżącą środków pieniężnych.

Zdaniem Skarżącej, powyższa sytuacja godzi w istotę wolności i praw konstytucyjnych, bowiem ich ograniczenie następuje na podstawie arbitralnej decyzji organów podatkowych, która nie ma umocowania w przepisach rangi ustawowej, a uzasadnienie ich zastosowania i nałożenia na ich podstawie podatku w konkretnej sprawie prowadzi się do prawotwórczej wykładni z zastosowaniem wykładni *per analogiam* i rozstrzygnięcia pojawiających się wątpliwości na niekorzyść Skarżącej.

⁶ Wg. art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego, który:

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

Brak możliwości samodzielnego określenia wysokości podatku przez podatnika

(i)

Zdaniem Skarżącej, istotą zasady prawidłowej legislacji wyprowadzonej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) – która powinna być w pełni respektowana przy konstruowaniu przepisów UPOL – jest zagwarantowanie obywatelom pewności i bezpieczeństwa prawnego. Na gruncie przepisów prawa podatkowego, uznane za sprzeczne z tą zasadą powinno być stanowienie przepisów niejasnych, nieprecyzyjnych, które:

- po pierwsze, nie pozwalają podatnikom na prawidłowe określenie wysokości ciężącej na nich daniny publicznej,
- po drugie, pozostawiają zbyt dużą swobodę organom stosującym prawo i umożliwiają dowolność rozstrzygnięć, przy jednoczesnym braku oparcia norm prawnych regulujących uprawnienia organu o instytucję tzw. uznania administracyjnego.

Spółka stoi na stanowisku, że art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL interpretowane przez sądy administracyjne niezgodnie z ich literalnym brzmieniem, tj. w taki sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku, wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, jest uznawany za budowlę z uwagi na niespełnienie niewskazanych w UPOL dodatkowych kryteriów (takich jak np. jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystania budynku) narusza gwarancje pewności i bezpieczeństwa prawnego. W rezultacie, wyklarowana linia orzecznicza pozbawia praktycznego znaczenia wymóg obiektywnej przewidywalności prawa, którego konsekwencją jest wymóg przewidywalności rozstrzygnięć organów stosujących prawo.

(ii)

W ocenie Spółki, wykładnia przepisów UPOL przyjęta przez sądy administracyjne – zezwalająca na kwalifikację obiektu budowlanego w oparciu o pozaustawowe kryteria – skutkuje **brakiem pewności sytuacji prawnej podatników i pozostawia jej kształtowanie organom i sądom administracyjnym**. 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.

Podstawowym i immanentnym prawem podatnika, a z drugiej strony odzwierciedlającym go zobowiązaniem po stronie ustawodawcy, jest zagwarantowanie mu możliwości samodzielnego określenia, na podstawie jasno sformułowanego przepisu ustawy podatkowej, od czego ma zostać zapłacony przez niego podatek. Wynik wykładni przepisu dokonanej samodzielnie przez podatnika powinien być obiektywny – powinien być identyczny (powtarzalny) w przypadku dokonania tego samego procesu myślowego przez inny podmiot. 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**. Przepis prawa podatkowego jest bowiem prawem obowiązującym w równym stopniu wszystkich obywateli i

innych podmiotów prawa, a jego zastosowanie nie może być uzależnione od kierunku wykładni przyjętego przez organy podatkowe i sądy administracyjne orzekające w danej sprawie.

(iii)

Wymóg jednoznaczności formułowania przepisów prawa podatkowego podyktowany jest przede wszystkim tym, że to podatnik jest pierwszym podmiotem, który dokonuje ich wykładni w celu określenia ciężących na nim obowiązków związanych z rozliczeniami podatkowymi. Podkreślił to wyrażnie WSA w Gliwicach w zapytaniu skierowanym do Trybunału, które zaowocowało wyrokiem TK z dnia 13 września 2011 r. w sprawie o sygn. P 33/09, w którym wskazał, iż *„to podatnik – w deklaracji podatkowej – a nie organ podatkowy obowiązany jest ustalić wszystkie elementy stosunku podatkowego, w tym jego przedmiot, podstawę i stawkę. Niedookreśloność i niejednoznaczność przepisu ustawy podatkowej sprawia, że podatnik nie może sam sprecyzować obowiązku podatkowego w prawidłowy sposób. Przepis ustawy podatkowej powinien być na tyle jasny, by przeciętny podatnik mógł samodzielnie określić wielkość ciężących na nim danin podatkowych”*. Jednocześnie Trybunał stwierdził, że *„zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”*.

(iv)

Ukształtowana linia orzecznicza, zaprezentowana również w Wyrokach NSA, w których stwierdzono, że: *„Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów [przyp. wł. kontenerów telekomunikacyjnych], należy mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie wyposażenie, oraz sposób o możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości”* powoduje, że kwalifikując kontener telekomunikacyjny do jednej z kategorii obiektów budowlanych – przedmiotów opodatkowania PoN – sądy posługują się kryteriami, które nie zostały uregulowane w UPOL. W rezultacie dokonują one przesunięcia obiektu budowlanego stanowiącego budynek (spełniającego wszystkie ustawowe przesłanki uznania go za ten rodzaj obiektu budowlanego) do kategorii budowli w oparciu o kryteria niewynikające z UPOL, takie jak funkcje obiektu budowlanego, jego wyposażenie oraz sposób jego wykorzystania.

Oznacza to, że we wskazanym zakresie sądy nie ograniczają się do stosowania prawa, lecz w rzeczywistości ich działanie ma charakter prawotwórczy. W sprawie Spółki, komunikat prawny kierowany w Wyrokach NSA do Spółki wykracza poza zakres regulacji zawartej w UPOL, co oznacza, że sąd wykreował nową treść normatywną. Nałożony na Spółkę obowiązek określonego zachowania nie pokrywa się z zakresem normy ustawowej.

Inne przykłady kwalifikacji obiektów budowlanych w oparciu o pozaustawowe kryteria

Spółka pragnie podkreślić, iż na gruncie linii interpretacyjnej prezentowanej przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne można zaobserwować, że kwalifikacja obiektów budowlanych na potrzeby opodatkowania PoN dokonywana jest w sposób koniunkturalny. Jednym z przykładów takiego postępowania są Wyroki NSA wydane w sprawach Spółki. Ponadto, we wskazanym trend wpisują się próby kwalifikacji kontenerów telekomunikacyjnych – spełniających wszystkie ustawowe przesłanki uznania za budynek – jako budowli poprzez zaliczenie ich do tzw. tymczasowych obiektów budowlanych, bądź odmowy uznania, iż są one trwale związane z gruntem⁷.

W praktyce, kwalifikacja obiektów budowlanych w oparciu o pozaustawowe kryteria (funkcje jakie pełnią) ma również miejsce w innych przypadkach. Przykładowo dotyczy to stacji transformatorowych (np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 23 grudnia 2014 r.; sygn. I SA/OI 783/14; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 23 grudnia 2014 r., sygn. I SA/OI 784/14; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 19 października 2011 r., sygn. I SA/OI 579/11; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 22 września 2011 r., sygn. I SA/OI 494/11), obiektów budowlanych znajdujących się na terenie oczyszczalni ścieków (np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 14 grudnia 2010 r., sygn. III SA/Wr 626/10), czy stacji redukcyjno-pomiarowych gazu (np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 7 listopada 2014 r., sygn. I SA/Wr 2072/14; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 5 listopada 2014 r., sygn. III SA/Po 1821/13; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 17 września 2014 r., sygn. I SA/Wr 1132/14; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 17 września 2014 r., sygn. I SA/Wr 1133/14).

Naruszenie zasady równości wobec prawa

(i)

Opisana powyżej praktyka – kwalifikacja obiektów budowlanych w oparciu przesłanki nieuregulowane w UPOL – prowadzi do dyskryminacji podatników względem innych podmiotów stosujących te same przepisy. Przy czym Spółka nie odwołuje się do typowej dla stosunku administracyjnoprawnego (tak i podatkowo prawnego) nierówności podmiotów, wynikającej ze sfery władztwa przyznanej organom publicznym – bowiem jej granicę wyznacza zasada legalizmu, tj. nakaz

⁷ Zwrot „trwale związany z gruntem” jest różnie interpretowany przez organy podatkowe i sądy administracyjne w obrębie norm wynikających z tego samego aktu prawnego – UPOL. Zarówno definicja budynku, jak i budowli (tu w powiązaniu z przepisami prawa budowlanego) odwołuje się do pojęcia „trwałego związania z gruntem” – w przypadku budowli dotyczy to np. wolnostojących urządzeń reklamowych. Jednocześnie, rozstrzygnięcia wydawane w indywidualnych sprawach podatników wskazują, że ten sam sposób związania z gruntem – za pomocą śrub (kotew) – raz uznawany jest za „trwały” tj. w przypadku tablic reklamowych, natomiast za drugim razem, tj. w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych, nie. Przy czym, w obu sytuacjach stosowana technologia gwarantuje stabilność, przeciwdziałanie czynnikom zewnętrznym, skutecznie zapobiega przemieszczeniu, czy zapewnia bezpieczeństwo. Prezentowane dwie, jednocześnie stosowane, interpretacje przepisu wzajemnie się wykluczają.

organu do działania w granicach prawa i tylko wtedy gdy prawo zezwala mu na działanie. Natomiast, definiowanie przez organy podatkowe i sądy administracyjne obiektów budowlanych w oparciu o pozaustawowe kryteria, nieprzewidziane w UPOL, jest działaniem bezprawnym i narusza tę zasadę.

PoN stanowi ograniczenie prawa własności, gdyż – ze swej istoty – powoduje przeniesienie prawa własności środków pieniężnych z podmiotu podlegającego opodatkowaniu na podmiot publicznoprawny (jednostkę samorządu terytorialnego). Niemniej to ograniczenie powinno być odnoszone na równych zasadach do wszystkich podmiotów, które w sposób zupełny spełniają te same kryteria ustawowe co do określenia przedmiotu opodatkowania. Zasada ta, która wyraża się w art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP nie zawiera wyjątku, który umożliwiałby dopuszczalność dodatkowych pozaustawowych kryteriów, których część podatników nie będzie spełniać.

Spółka, składając skargę konstytucyjną, nie kwestionuje konstytucyjności obowiązku uiszczania podatków, a w szczególności PoN. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał bowiem, iż samo w sobie „nałożenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie może być kwalifikowane jako naruszenie gwarancji praw majątkowych”⁸. Fakt nałożenia obowiązku podatkowego nie może skutkować uznaniem, że regulacja podatkowa jest niezgodna z Konstytucją RP (za wyjątkiem sytuacji, w której podatek stanowi instrument bezprawnej konfiskaty mienia).

Dodatkowo, Spółka pragnie podkreślić, że brak bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach dotyczących innych konstrukcji znacząco podobnych do kontenerów telekomunikacyjnych należących do Spółki, choć niezawierających istotnego wyposażenia technicznego, tj. garaży wykonanych z blachy (popularnych „blaszaków”), świadczy, iż podejście organów podatkowych oraz sądów jest koniunkturalne i profiskalne (brak jest praktycznie wątpliwości, iż tego typu obiekty stanowią budynki dla celów opodatkowania PoN). Podejmowane przez te podmioty działania nakierowane są na obiekty budowlane o dużej wartości (np. wynikającej z tego, iż obiekt został dodatkowo doposażony w instalacje o dużej wartości), podczas gdy sposób kwalifikacji obiektów budowlanych o małym znaczeniu ekonomicznym nie budzi po stronie organów wątpliwości co do uznania ich za budynek.

Naruszenie chronionego Konstytucją RP prawa własności

(i)

Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty⁹. Prawo własności i zakres jego ochrony oczywiście nie może być rozumiane jako prawo absolutne, to jest niedoznające żadnych ograniczeń. Jednak ustawodawca chcąc nadać temu prawu odpowiednie znaczenie, postanowił, że wszelkie jego

⁸ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, podobnie również wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, z dnia 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04 oraz z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06.

⁹ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09.

ograniczenia mogą wynikać jedynie z przepisów o randze ustawowej. Oznacza to, że ingerencja w prawo własności, polegająca na pozbawieniu obywatela tego prawa (nałożenie obowiązku zapłaty podatku), musi mieć swoje umocowanie w przepisie ustawy, który dodatkowo, co już wynika z innych postanowień Konstytucji RP, musi spełniać określone kryteria, w szczególności w zakresie standardów prawidłowej legislacji i określoności.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wyrażonej w wyroku z dnia 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 Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02).

Dlatego Spółka kwestionuje sposób nałożenia obowiązku podatkowego (rozumianego jako jedno z konstytucyjnych ograniczeń prawa własności podmiotów tego podatku). Skarżąca podkreśla zwłaszcza, że nałożenie obowiązku podatkowego w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych nastąpiło w sposób sprzeczny z zasadami prawidłowej legislacji (zwłaszcza z zasadą określoności prawa) w drodze przyjęcia pozaustawowych przesłanek, a w konsekwencji również niezgodnie z tymi wszystkimi standardami konstytucyjnymi, które przewidują wymóg wprowadzania ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych wyłącznie w drodze ustawy.

(ii)

W sprawie doszło zatem do nieuprawnionego zawyżenia zobowiązania podatkowego Skarżącej w PoN, które jest następstwem zastosowania do obiektów wyczerpujących definicję budynku zasad liczenia zobowiązania podatkowego w sposób właściwy dla obiektów stanowiących budowlę. W konsekwencji Spółka została pozbawiona własności środków pieniężnych z powodu bezprawnych działań organów podatkowych, tj. w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP, z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP oraz zasadą wyłączności ustawy wynikającą z art. 217 Konstytucji RP.

Podsumowanie

W sprawie dotyczącej określenia Spółce wysokości zobowiązania w PoN od posiadanych przez nią kontenerów telekomunikacyjnych, w wyniku wykładni przepisów przyjętej przez NSA, a bazującej na jednolitej linii orzeczniczej, doszło do usankcjonowania wielu naruszeń dóbr prawnych chronionych przez Konstytucję RP.

Przede wszystkim, poprzez nałożenie na Spółkę daniny w wysokości niewynikającej literalnie z przepisów prawa, naruszono prawo własności Spółki do środków pieniężnych (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP). Wysokość PoN od kontenerów telekomunikacyjnych określona na skutek zastosowania pozaustawowych kryteriów **prawie 40-krotnie przewyższa wysokość podatku**, w stosunku do kwoty zobowiązania określonej zgodnie z właściwymi przepisami UPOL (w oparciu o kryteria tam wskazane). W wyniku wydanych rozstrzygnięć, Spółce bezprawnie odebrano prawo dysponowania własnymi środkami pieniężnymi w tym zakresie.

Dodatkowo, prawotwórcze działanie NSA, tj. oparcie rozstrzygnięcia o treść normatywną niewynikającą z przepisów UPOL, naruszyło zasadę państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) – w rzeczywistości podmiot władzy sądowniczej nie ograniczył się do działania w granicach kompetencji przyznanych mu przez przepisy prawa, a dokonał działania prawotwórczego, do którego nie był uprawniony. Następstwem tego było istotne bezprawne zwiększenie obciążenia ekonomicznego Spółki z tytułu PoN.

Co więcej, możliwość tak różnej interpretacji definicji „budynku” i „budowli” wprowadzonej na potrzeby stosowania UPOL świadczy, że ustawodawca nie dochował wymogu precyzyjności i jasności formułowania przepisów podatkowych. Przyjęcie diametralnie innej wykładni tych samych przepisów, w odniesieniu do tego samego stanu faktycznego, przez podatnika oraz organy podatkowe i sądy administracyjne świadczy o braku jednoznaczności stosowanych regulacji. W rezultacie, Spółka, która jako pierwsza dokonuje wykładni przepisów prawa podatkowego, nie jest w stanie samodzielnie określić wysokości ciężącej na niej daniny publicznej.

Ponadto, opisane prawotwórcze działanie narusza zasadę, iż o tym, co stanowi przedmiot opodatkowania decydują wyłącznie przepisy prawa i to tylko takie, które mają rangę ustawową (art. 217 Konstytucji RP). Rozstrzygnięcia organów i sądów sprzeczne z tą zasadą są dalekie od realizacji postulatu pewności i bezpieczeństwa prawnego.

Jednocześnie, działanie organów i sądów w sprawie Skarżącej miało charakter koniunkturalny i naruszyło zasadę równości wobec prawa (uregulowaną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP). Skarżąca stoi na stanowisku, iż nałożenie na nią podatku w wysokości niewynikającej z przepisów powodowane było oceną skali działalności prowadzonej przez Spółkę oraz jej możliwościami finansowymi - zdolnością do poniesienia ekonomicznego ciężaru podatku określonego w wysokości wyższej niż przewidywały to przepisy UPOL. Biorąc powyższe pod uwagę należy wskazać, iż nałożenie na Spółkę daniny w wysokości niewynikającej z obowiązujących przepisów prawa stoi w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej, która jest wywodzona z art. 84 Konstytucji RP. Zasada ta, będąca szczególną formą zasady równości wobec prawa, może być uznana za respektowaną tylko w przypadku, gdy w takich samych stanach faktycznych (określonych przepisami ustawy), organy nakładają daninę tej samej wysokości, niezależnie od strony podmiotowej podatnika, co nie miało miejsca w sprawie.

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

- 1) stwierdzenie, że art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz 217 Konstytucji RP;

- 2) o zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem według norm przepisanych na podstawie art. 24 ust. 2 ustawy o TK.

W imieniu T S.A.,

Aleksandra Rutkowska



radca prawny
WA-8027

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi wraz z potwierdzeniem uiszczenia opłaty skarbowej.
2. Odpis aktualny z Krajowego Rejestru Sądowego.
3. Kopie wyroków NSA z dnia lutego 2015 r. (sygn. akt . ,).
4. Kopie wyroków WSA w S z dnia października 2012 r. (sygn. ,).
5. Kopie decyzji SKO w S z dnia kwietnia 2012 r. (nr ,) oraz z dnia kwietnia 2012 r. ().
6. Kopie decyzji Prezydenta Miasta S z dnia grudnia 2011 r. (nr ,) oraz z dnia grudnia 2011 r. (nr ,).
7. Odpisy niniejszej skargi wraz z załącznikami (4 egz.).