



Ernst & Young Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.
Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa
Tel: +48 22 557 70 00
Fax: +48 22 557 70 01 www.ey.com/pl

Warszawa, dnia 13 października 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

Sygn. akt Ts 237/15

ZAŻALENIE

Działając w imieniu T S.A. (dalej: **Skarżąca** lub **Spółka**), na podstawie udzielonego mi pełnomocnictwa (w aktach) oraz art. 49 w zw. z art. 36 ust. 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102 poz. 643 ze zm.; dalej: **Ustawa o TK**)¹, składam zażalenie na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 października 2015 roku (sygn. akt Ts 237/15; dalej: **Postanowienie**), którym Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej Spółki z dnia 7 lipca 2015 r. (dalej: **Skarga**).

Zaskarżonemu Postanowieniu zarzucam naruszenie art. 49 w zw. z art. 36 ust. 3 Ustawy o TK poprzez błędne uznanie przez Trybunał Konstytucyjny, że Skarga jest oczywiście bezzasadna. W ocenie Spółki

¹ Zgodnie z przepisami art. 134 pkt 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 2015 r., poz. 1064) w sprawach wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy, w postępowaniu przed Trybunałem w zakresie dotyczącym wstępnego rozpoznania, stosuje się przepisy dotychczasowe, tj. ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r.

powyższe naruszenie wynikało z tego, iż Trybunał Konstytucyjny wydając zaskarżone Postanowienie w sposób nieprawidłowy przyjął, iż:

- Skarga dotyczyła w istocie błędnego zastosowania w jej sprawie przepisów 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. dalej: **UPOL**), przez organy orzekające w sprawie, w tym Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: **NSA**), a co za tym idzie, że Skarżąca wnosząc Skargę do Trybunału Konstytucyjnego kwestionowała przede wszystkim ocenę prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy czy kontrolę sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez poszczególne organy orzekające w sprawie. Tymczasem Skarga dotyczy zgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.; dalej: **Konstytucja RP**) normy prawnej mającej swoje źródło w istniejącej linii orzeczniczej. Norma ta została wywiedziona z wyżej wymienionych przepisów i była podstawą orzekania w sprawach rozstrzygniętych przez NSA wyrokami z dnia lutego 2015 roku (sygn. akt: ; dalej łącznie: **Wyroki NSA**);
- podstawą rozstrzygnięcia zawartego w Wyrokach NSA, tj. kwalifikacji kontenerów telekomunikacyjnych do jednej z kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości (dalej: **PoN**), była przesłanka trwałego związania z gruntem obiektu budowlanego, podczas gdy w rzeczywistości podstawą rozstrzygnięcia zawartego w Wyrokach NSA było przyjęcie przez NSA, że sporne obiekty budowlane – kontenery telekomunikacyjne – mogą zostać uznane za budowle na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w oparciu o dodatkowe, niewskazane w UPOL kryteria – takie jak np. jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystania.

Mając powyższe na uwadze, na podstawie art. 49 w zw. z art. 36 ust. 7 Ustawy o TK wnoszę o uwzględnienie zażalenia i skierowanie sprawy do rozpoznania na rozprawie.

Zaskarżone Postanowienie zostało doręczone pełnomocnikowi Spółki w dniu 6 października 2015 roku.

UZASADNIENIE

STAN FAKTYCZNY SPRAWY

(i)

W dniu sierpnia 2009 r. Spółka złożyła deklaracje na podatek od nieruchomości za lata 2006 – 2008, w których wykazała do opodatkowania jako budynki związane z działalnością gospodarczą – dwa kontenery telekomunikacyjne położone w S , na terenie , przy ul. o powierzchni użytkowej m² oraz na terenie , przy ulicy o powierzchni użytkowej m².

W wyniku wszczętego postępowaniem z dnia października 2010 r. postępowania Prezydent S wydał decyzje, w których określił Spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za:

- 2006 r. – w kwocie zł (decyzja z dnia grudnia 2011 r. znak),
- 2007 r. – w kwocie zł (decyzja z grudnia 2011 r. znak),
- 2008 r. – w kwocie zł (decyzja z grudnia 2011 r. ; dalej łącznie: **Decyzje**).

W Decyzjach Prezydent S stanął na stanowisku, że kontenery telekomunikacyjne nie są trwale związane z gruntem, a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu PoN jako budowle.

Nie zgadzając się z rozstrzygnięciami Prezydenta, Spółka złożyła odwołania od otrzymanych Decyzji do Samorządowego Kolegium Odwoławczego. W odwołaniach Skarżąca podniosła, że Prezydent S nie wykazał okoliczności braku trwałego związania z gruntem należących do Spółki kontenerów telekomunikacyjnych. Skarżąca argumentowała, iż kontenery telekomunikacyjne stanowią budynki, gdyż są w sposób trwały związane z gruntem. Po rozpatrzeniu odwołań Spółki, Samorządowe Kolegium Odwoławcze 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 S Organ II instancji uznał, że Prezydent prawidłowo zakwalifikował przedmiotowe kontenery telekomunikacyjne do budowli w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 2 UPOL.

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

(ii)

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.)

oddalił skargi kasacyjne od Wyroków WSA.

W Wyrokach NSA stwierdzono, iż „okoliczność, 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."

(iii)

Uznając, że treść normy prawnej, wywodzonej jednolicie przez sądy administracyjne z przepisów UPOL, zgodnie z którą 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), będącej podstawą rozstrzygnięcia zawartego w Wyrokach NSA narusza konstytucyjne prawa Spółki, tj. w szczególności prawo własności środków pieniężnych, poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w PoN Spółka wniosła Skargę do Trybunału Konstytucyjnego. Z tego powodu Spółka wniosła 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.

Zaskarżonym Postanowieniem Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania Skardze dalszego biegu.

STANOWISKO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie zawarte w Postanowieniu Trybunał Konstytucyjny wskazał, że zgodnie z art. 188 Konstytucji RP jest sądem prawa. Co za tym idzie ocena stosowania prawa przez organy administracji i sądy pozostaje poza kompetencją Trybunału Konstytucyjnego. Opierając się na powyższej zasadzie Trybunał Konstytucyjny wywiódł nieprawidłowy w ocenie Spółki wniosek, iż „skarżąca upatruje niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów w ich błędnym zastosowaniu przez organy orzekające w sprawie (...). Trybunał nie ma zatem wątpliwości, że zarzuty sformułowane w skardze dotyczą w istocie wadliwości decyzji podjętych w sprawie skarżącej.”

Co więcej Trybunał Konstytucyjny uznał, że podstawą rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie Spółki było uznanie, że kontenery telekomunikacyjne nie były trwale związane z gruntem. Rozwijając ten wątek Trybunał podkreślił, iż „*Nie budzi przy tym wątpliwości Trybunału, że w rozpatrywanej sprawie przedmiotem spory było rozstrzygnięcie, czy kontenery są trwale związane z gruntem. (...) argumentacja zawarta w skardze konstytucyjnej dowodząca wadliwości odwołania się przez NSA do przesłanki „możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, jest oczywiście bezzasadna. Trybunał stwierdza bowiem, że nie była to okoliczność przesądzająca o zakwalifikowaniu kontenerów do kategorii budowli...*”.

Mając na uwadze powyższe Trybunał Konstytucyjny uznał, że Skarga Spółki jest oczywiście bezzasadna.

STANOWISKO SPÓŁKI

I. TREŚĆ ZASKARŻONEJ NORMY PRAWNEJ ODKODOWANEJ PRZEZ NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY

Przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy UPOL (w brzmieniu obowiązującym w latach 2006 – 2008), tj. 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*”.

Norma prawna wyinterpretowana z powyższych przepisów – potwierdzona jednolitym, ugruntowanym orzecnictwem sądów administracyjnych (w tym również przez NSA w niniejszych sprawach) – ma jednak treść, która odbiega od literalnego brzmienia przepisów, tj:

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega obiekt budowlany, który:

1. *jest trwale związany z gruntem*
2. *jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych;*
3. *posiada fundamenty i dach;*

pod warunkiem, że dany budynek nie wykracza faktycznie poza jego ustawowo określone elementy, tj. pod warunkiem, że jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwości wykorzystywania są charakterystyczne dla budynku.

Podczas gdy jedyną normą prawną, jaka może być wyprowadzona z powyższych przepisów jest:

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega obiekt budowlany, który:

1. *jest trwale związany z gruntem*
2. *jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych;*
3. *posiada fundamenty i dach.*

Odwoływanie się przez sądy administracyjne do pozaustawowej „przesłanki funkcjonalności” jako podstawy przekwalifikowania na budowlany obiekt budowlanego spełniającego wszystkie warunki uznania go za budynek stanowi ugruntowaną praktykę orzecniczą w kontekście sposobu konstruowania normy prawnej w oparciu o treść przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ i została ona powszechnie i jednolicie przyjęta w praktyce orzecniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Stanowisko to dotyczy jednakże nie tylko kontenerów telekomunikacyjnych, ale też obiektów takich jak stacje transformatorowe czy stacje redukcyjno-pomiarowe 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).

Tymczasem przepisy UPOL pod żadnym pozorem nie pozwalają, w ocenie Spółki, na konstrukcję normy prawnej, w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów będących budynkami, która uwzględniałaby funkcje, jakim służy obiekt spełniający definicję zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL.

W ocenie Spółki, tak wyinterpretowana norma prawna narusza konstytucyjne prawa Spółki, tj. w szczególności prawo własności środków pieniężnych, ponieważ prowadzi do nieuzasadnionego zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Argumenty wskazujące na niekonstytucyjność zaskarżonej normy zostały wyczerpująco przedstawione przez Spółkę w Skardze.

II. DOPUSZCZALNOŚĆ SKARGI KONSTYTUCYJNEJ NA NORMĘ PRAWNĄ

Wnosząc o stwierdzenie niekonstytucyjności ww. przepisów przy odwołaniu się do ich rozumienia utrwalonego w jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, Skarżąca opiera się na orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym *„Jeżeli 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 stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał Konstytucyjny może orzec o jego niezgodności z Konstytucją”* (postanowienie TK z dnia 23 października 2009 r., sygn. akt Ts 318/08, por. również wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04, wyrok TK z dnia 6 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 29/04).

Jak wielokrotnie wskazywał Trybunał Konstytucyjny *„Trybunał, dokonując kontroli konstytucyjności prawa, uwzględnia sposób rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu, o ile ma to charakter: a) stały, b) powtarzalny, c) powszechny oraz d) determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli”* (zob. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165 i cytowane tam orzeczenia). Tym samym jeżeli praktyka interpretacyjna ukształtuje się w ten sposób, że jej zakres, stabilności i przewidywalność czynią z niej wzorzec faktycznie działający jak przepis prawa, to w myśl stanowiska Trybunału Konstytucyjnego przedmiotem kontroli konstytucyjności jest przepis w treści nadanej mu przez tę praktykę, tj. norma prawna zrekonstruowana z przepisu w aktach stosowania prawa.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że nawet występowanie nielicznych orzeczeń odmiennych od zdecydowanie dominującej linii orzeczniczej nie oznacza, że wykładnia danego przepisu nie jest powszechna i utrwalona, a w konsekwencji nie stanowi przeszkody do wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny. Takie stanowisko Trybunał Konstytucyjny zajął m.in. w wyroku z dnia 12 lutego 2015 roku (sygn. akt Sk 14/12), w którego uzasadnieniu wskazał, że: *„Należy jednak zaznaczyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych można również wskazać orzeczenia podkreślające niedopuszczalność przypisania podatnikowi negatywnych konsekwencji za nieprawdliwość oświadczeń o przeznaczeniu oleju (zob. wyroki WSA: w Łodzi z 18 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 2032/06; w Krakowie z 12 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 964/06; w Warszawie z 21 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2328/10 oraz wyrok NSA z 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I GSK 810/10; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Odnoszą się one zarówno do przepisów kwestionowanego w niniejszej sprawie rozporządzenia z 2002 r., jak i do przepisów rozporządzenia z 2003 r., które przewidywało jednak analogiczne unormowania do ocenianych w niniejszej sprawie (por. § 6 ust. 5 w związku z § 5 pkt 1 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia z 2003 r.). (...) W związku z tym trzeba podkreślić, że nawet występowanie takiej okoliczności nie wpływa na uznanie, iż na tle § 6 ust. 5 rozporządzenia z 2002 r. 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 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.”.*

Jak Spółka wykazała powyżej, zaskarżone przepisy są jednolicie wykładane w orzecznictwie NSA oraz wojewódzkich sądów administracyjnych. Wykładnia ta ma charakter powszechny, stały i powtarzalny, a w konsekwencji determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL.

Mając zatem na uwadze wszystkie zestawione powyżej argumenty nie powinno, w ocenie Spółki, budzić wątpliwości, iż celem Skargi nie jest doprowadzenie do zweryfikowania oceny prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy, czy przeprowadzenie kontroli sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez poszczególne organy orzekające w sprawie. Co więcej Skarżąca w żadnym wypadku nie upatruje niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów w ich błędnym zastosowaniu przez organy orzekające w sprawie. To, co budzi zastrzeżenia Skarżącej w niniejszej sprawie, to powszechne i utrwalone orzecznictwem funkcjonowanie normy prawnej, która – biorąc pod uwagę jej skutki – nie spełnia wskazanych w skardze konstytucyjnych standardów w związku z doprowadzeniem do wypaczenia literalnego brzmienia przepisu. Co więcej taka norma prawna (tak interpretowana) stała się wyłączną podstawą prawną dla wydania Wyroków NSA. Mamy więc do czynienia z w sposób bezsporny z naruszeniem reguł konstytucyjnych, a w konsekwencji do wystąpienia naruszeń wskazanych w *petitum* Skargi mających swoje źródło w sposobie rozumienia i stosowania zaskarżonego przepisu art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL, które istotnie deformują

jego literalne brzmienie, ma charakter: stały, powtarzalny, powszechny oraz determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli. Powyższe wskazuje, iż mamy do czynienia z naruszeniem wskazanych w skardze konstytucyjnej praw i wolności konstytucyjnie chronionych a co za tym idzie, że Skarga nie może być uznana w tym kontekście za oczywiście bezzasadną.

Reasumując należy podkreślić, że Skarga nie była skierowana przeciwko orzeczeniu sądowemu i sposobowi interpretacji przepisów, a tym bardziej przeciwko ustaleniom faktycznym przyjętym w orzeczeniu. Skargę tę skierowano przeciwko normom prawnym, które były podstawą materialną ingerencji w prawo własności skarżącej. Przesłanką skargi była konstatacja (wykazana w tejże skardze), że określony sposób rozumienia przepisu – powodujący naruszenie reguł konstytucyjnych – ma charakter utrwalony w praktyce orzeczniczej.

III. PODSTAWA ROZSTRZYGNĘCIA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Niezależnie od tego, że celem skargi konstytucyjnej nie jest polemika z orzeczeniem sądu wydanym w tej sprawie, Spółka nie zgadza się ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym podstawą rozstrzygnięcia w Wyrokach NSA była okoliczność braku trwałego związania z gruntem kontenerów telekomunikacyjnych, co miało skutkować zaliczeniem tych obiektów do kategorii budowli.

Teza taka – jakkolwiek pojawiająca się w przedmiotowych postępowaniach na wcześniejszych ich etapach – stoi jednakże w sprzeczności z treścią Wyroków NSA. W Wyrokach NSA wskazano bowiem jednoznacznie, że: *„Okoliczność, 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.”*

Innymi słowy, NSA wprost potwierdził, że w niniejszej sprawie kontenery telekomunikacyjne spełniają przesłanki wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL, w tym, że są trwale związane z gruntem (*„w spornym obiekcie budowlanym (...) znalazły się elementy statuujące pojęcie budynku”*) – tym samym mogą być potencjalnie uznane za budynek na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie sposób zatem uznać, że podstawą rozstrzygnięcia NSA było uznanie, że kontenery nie spełniają przesłanki statuującej budynek, tj. trwałego związania z gruntem, na co wskazał Trybunał Konstytucyjny w Postanowieniu.

Analiza treści uzasadnienia zawartego w Wyrokach NSA prowadzi do jednoznacznego wniosku, iż jako podstawę prawną i faktyczną wydania tych wyroków przyjęto fakt, iż wspomniane kontenery nie spełniały niewskazanej w przepisach art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL tzw. „przesłanki funkcjonalnej”. Takie stanowisko wynika wprost z Wyroków NSA, w których wskazano, że: *„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 (...) Reasumując Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że o dokonaniu właściwej kwalifikacji*

obiekty budowlanego jako budynku lub budowli do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w rozumieniu u.p.o.l., powinno również decydować przeznaczenie (funkcja) danego obiektu.” NSA wprost wskazał, że kwalifikacja obiektów budowlanych – kontenerów telekomunikacyjnych oraz do nich zbliżonych – powinna być zawsze dokonywana przy uwzględnieniu „przesłanki funkcjonalnej”, tj. przeznaczenia, wyposażenia czy sposobu i możliwości wykorzystania tych obiektów, pomimo iż taka przesłanka nie została zawarta w definicji „budynek” zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ. Akcentowane przez Trybunał Konstytucyjny słowo „również” w tym kontekście nie oznacza pobocznej, drugorzędnej, czy też fakultatywnej – w rozumieniu NSA – przesłanki, ale równoważny warunek zastosowania definicji z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ.

Przyjęcie przeciwnej tezy – tj. że podstawą rozstrzygnięcia była okoliczność braku trwałego związania z gruntem kontenerów telekomunikacyjnych – czyniłoby uzasadnienie Wyroków NSA całkowicie nielogicznym. Należałoby uznać, iż NSA w ramach swoich rozstrzygnięć zaprezentował dwie oceny co do stanu faktycznego – jedną wynikającą ze stanowiska WSA i organów podatkowych a drugą wskazaną w treści uzasadnienia Wyroków NSA – które to stanowiska wzajemnie się wykluczają (obiekt nie może równocześnie być i nie być trwale związany z gruntem). Co więcej gdyby bowiem NSA uznał, że kontenery telekomunikacyjne nie spełniają wszystkich przesłanek wymienionych wprost w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ (np. nie są trwale związane z gruntem), nie miałby potrzeby odwoływania się do dodatkowej, pozaustawowej przesłanki – funkcji obiektu budowlanego. Z góry byłoby bowiem przesądzone, że obiekty te nie mogą zostać uznane za budynki na gruncie UPOŁ, gdyż nie spełniałyby w takim przypadku wymogu odnośnie posiadania trwałego związania z gruntem.

Należy podkreślić, iż NSA wielokrotnie odwoływał się do przesłanki „funkcji obiektu budowlanego” w sytuacji, gdy spełnienie wszystkich wymienionych wprost w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ przesłanek, tj. przesłanek konstytuujących definicję budynku, w ogóle nie było przedmiotem dyskusji w sprawie. Znajduje to odzwierciedlenie m.in. w wyroku NSA z dnia 2 lutego 2010 roku (sygn. akt II FSK 1021/08), w którego uzasadnieniu sąd wskazał, że: *„Okoliczność, iż w spornym obiekcie budowlanym stacji transformatorowej znalazły się **wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku (art. 3 ust. 4 u.p.o.l.) nie oznacza, że obiekt ten jest budynkiem. Przy klasyfikacji tego rodzaju obiektów budowlanych, należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tegoż obiektu jako całości.”*** Powyższe potwierdza, że użycie słowa „również” w Wyrokach NSA nie może być interpretowane tak, jak proponuje to Trybunał Konstytucyjny.

Podsumowując, Spółka nie zgadza się ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym podstawą rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego była okoliczność braku trwałego związania z gruntem kontenerów telekomunikacyjnych. Tezie tej przeczy przede wszystkim treść samych Wyroków NSA, z których jednoznacznie wynika, że NSA przyjął, iż przesłanka trwałego związania z gruntem została spełniona w stanie faktycznym. Za niespełnioną NSA uznał jedynie przesłankę funkcjonalną, którą traktuje na równi z przesłankami wymienionymi wprost w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ, a która została wywiedziona w utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych.

W tym kontekście Skarżąca nie może się również zgodzić z postawioną przez Trybunał Konstytucyjny tezą, iż „argumentacja zawarta w skardze konstytucyjnej dowodząca wadliwości odwołania się przez NSA do przesłanki „możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, jest oczywiście bezzasadna.” Przede wszystkim Skarżąca w treści Skargi wskazała jedynie, iż przesłanka „możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” jest elementem definicji budowli wskazanej w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL i to tylko w takim zakresie, w jakim odnosi się do „urządzenia budowlanego” pod kątem oceny, czy dane urządzenie budowlane może być dla celów opodatkowania PoN uznawane za budowlę, ale już nie jest elementem decydującym o tym, czy dany obiekt stanowi lub nie stanowi budynku. Spółka w żadnym miejscu Skargi nie wskazała też, iż wadliwość stanowiska NSA wynika z istnienia przesłanki możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Argumentacja Spółki koncentrowała się na tym, że **przeznaczenie obiektu nie ma wpływu na sposób jego kwalifikacji na gruncie podatku od nieruchomości**, w szczególności jeżeli dany obiekt spełnia definicję budynku.

W ocenie Spółki, rozstrzygnięcie zawarte w Wyrokach NSA wynikało z uznania, że kontenery telekomunikacyjne mogą zostać uznane za budowle w oparciu o dodatkowe, niewskazane w UPOL kryteria (takie jak np. ich przeznaczenie, funkcje, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystania). Nie kwestionując zatem przeznaczenia obiektów i możliwości ich wykorzystywania w celu, w jakim one powstały, nie można za prawidłowe uznać czynienia z aspektu funkcjonalnego przesłanki warunkującej uznanie obiektu budowlanego za spełniającego lub nie definicję budynku dla celów kwalifikacji na gruncie podatku od nieruchomości.

Podsumowując, Spółka nie zgadza się ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym Skarga dotyczy błędnego zastosowania przepisów przez organy orzekające w sprawie, a podstawą rozstrzygnięcia zawartego w Wyrokach NSA była okoliczność spełnienia przez kontenery przesłanki trwałego związania z gruntem.

Spółka wskazuje, że rozstrzygnięcie, zawarte w Wyrokach NSA oparte jest na wyinterpretowanej z art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL normie prawnej, zgodnie z którą: opodatkowaniu PoN wg stawki właściwej dla budynków lub ich części podlega obiekt budowlany, który:

1. jest trwale związany z gruntem;
2. jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych;
3. posiada fundamenty i dach;

pod warunkiem, że dany budynek nie wykracza faktycznie poza jego ustawowo określone elementy, tj. pod warunkiem, że jego funkcje, wyposażenie, przeznaczenie i możliwości wykorzystywania są charakterystyczne dla budynku.

Wyinterpretowana z art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL norma stanowi **faktyczną treść zaskarżonych przepisów stanowiącą podstawę orzekania**, ponieważ są one w ten sposób jednolicie


i powszechnie odczytywane przez sądy administracyjne, które budują normę prawną w oparciu o pozaustawowe elementy.

Jednocześnie, tak rozumiane przepisy z art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ naruszają konstytucyjne prawa Spółki, tj. w szczególności prawo własności środków pieniężnych. W tym kontekście należy uznać, iż Skarga nie może zostać uznana jako „oczywiście bezzasadna”.

Mając powyższe na uwadze wnoszę o jak na wstępie.

W imieniu T S.A.,

Aleksandra Rutkowska


radca prawny
WA-8027

Załączniki:

1. *Odpisy niniejszego zażalenia (4 egz.).*