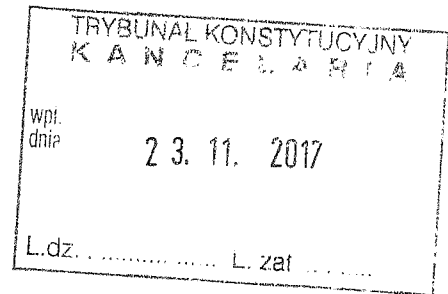




Ernst & Young Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.  
Spółka doradztwa podatkowego  
Rondo ONZ 1  
00-124 Warszawa  
Tel: +48 22 557 70 00  
Fax: +48 22 557 70 01  
warszawa@pl.ey.com  
www.ey.com/pl



Warszawa, dnia 22 listopada 2017 r.

Skarżąca:

T S.A.

W

Działająca poprzez pełnomocnika:

Aleksandrę Rutkowską (nr wpisu WA 8027)  
Ernst & Young Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.  
ul. Rondo ONZ 1  
00-124 Warszawa

ODPIS

Do:

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

**Dot.: sygn. akt SK 48/15**

### PISMO SKARŻĄCEJ

Celem niniejszego pisma jest przedstawienie przez T S.A. (dalej: **Skarżąca** lub **Spółka**) dodatkowego uzasadnienia podstaw skargi konstytucyjnej Spółki z dnia 7 lipca 2015 r. (sygn. akt SK 48/15; dalej: **Skarga**), a także odniesienie się przez Skarżącą do stanowiska przedstawionego przez Prokuratora Generalnego w piśmie z dnia 2 września 2016 r. (dalej: **Stanowisko PG**) oraz stanowiska przedstawionego przez Sejm RP w piśmie z dnia 6 listopada 2017 r. (dalej: **Stanowisko Sejmu RP**).

Skarżąca stoi na stanowisku, że wydane na podstawie 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**) wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>1</sup> naruszyły chronione konstytucyjnie prawo Spółki własności środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w

<sup>1</sup> Z dnia lutego 2015 r. (sygn. akt ) ; z dnia lutego 2015 r. (sygn. akt ) oraz z dnia lutego 2015 r. (sygn. akt ).

podatku od nieruchomości. Przyczyną wskazanego naruszenia była niezgodność art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL z:

1. zasadami poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa, wynikającymi z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.; dalej: **Konstytucja RP**);
2. zasadami bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa, wynikającymi z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP;
3. zasadą wyłączności ustawy w sprawach prawa daninowego wyrażoną w art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Skarżąca podkreśla, że zasadniczym wzorcem kontroli powołanym przez Spółkę jest art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, bowiem naruszenie konstytucyjnych standardów regulacji prawa daninowego doprowadziło do poniesienia przez Spółkę ciężaru podatku w wysokości ponad czterdziestokrotnie wyższej niż należna. Szczegółową argumentację w tym zakresie Spółka przedstawiła w skardze konstytucyjnej i argumentację tę w całości podtrzymuje. Poniżej zaś Spółka przedstawia swoją argumentację w zakresie powołanych pomocniczo wzorców kontroli konstytucyjnej, tj. art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, w zakresie w jakim jest to konieczne, aby odnieść się do przedstawionego w tym zakresie Stanowiska PG.

\*\*\*

W ocenie Skarżącej, przyjęcie przez Prokuratora Generalnego w Stanowisku PG, że „*występujące w praktyce wątpliwości interpretacyjne, związane z kwalifikowaniem dla potrzeb naliczenia podatku od nieruchomości określonych obiektów budowlanych do kategorii budowli bądź budynków, same w sobie nie świadczą o naruszeniu przez kwestionowaną regulację zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasady poprawnej legislacji*” (s. 25 Stanowiska PG) pomija fakt, że wskazane „wątpliwości” dotyczą w istocie jednego z podstawowych elementów stosunku podatkowo-prawnego, tj. możliwości prawidłowego (a w świetle regulacji z zakresu podatku od nieruchomości – samodzielnego przez podatnika) określenia zakresu przedmiotu opodatkowania, jak również kontekst szczególnych standardów, jakie stawiane są przez ustawę zasadniczą regulacjom z zakresu prawa podatkowego. W rzeczywistości nie można uznać za Prokuratorem Generalnym, że zaskarżone przepisy UPOL – wykładane zgodnie z jednolitą linią interpretacyjną sądów administracyjnych, zgodnie z którą dopuszczalna jest kwalifikacja obiektu budowlanego na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w oparciu o niewskazane w UPOL przesłanki – nie skutkują dezorientacją podatników co do zakresu ciążyących na nich obowiązków podatkowych. Sankcjonowanie dowolności, a w zasadzie

prawotwórczego działania organów administracji publicznej oraz sądów stosujących przepisy prawa podatkowego, nie może być uznane – wbrew stanowisku Prokuratora Generalnego – inaczej niż za naruszające normy wynikające z Konstytucji RP. W szczególności, przeciwnie do argumentacji zaprezentowanej w Stanowisku PG, przepisów prawa, które dopuszczają przyjęcie tak skrajnej i nieprzewidywalnej interpretacji, nie można uznać za zgodne z m.in. z zasadą określoności prawa, zasadą pewności prawa, etc. (co Skarżąca uzasadnia w poniższych punktach pisma).

Zwrócić przy tym uwagę należy, że Skarżąca nie upatruje niezgodności art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL z powołanymi przepisami Konstytucji RP w fakcie, że przepisy UPOL odsyłają do przepisów ustawy Prawo budowlane<sup>2</sup>, jak zdaje się sugerować Prokurator Generalny. Niezgodność z konstytucją przepisów UPOL wynika, w ocenie Spółki, z faktu, że przepisy UPOL odczytywane nawet łącznie z przepisami Prawa budowlanego pozostawiają organom stosującym prawo dowolność w zakresie określania zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości i przedmiotu opodatkowania tym podatkiem, co doprowadziło do naruszenia chronionego konstytucyjnie prawa Spółki własności środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

#### **Ad 1. Niezgodność art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL z zasadą określoności przepisów prawa**

Przedmiotem skargi konstytucyjnej Spółki jest art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL. Zgodnie ze wskazanymi przepisami:

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

---

<sup>2</sup> Ustawa 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).

Naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa przez zaskarżone przepisy UPOL Spółka upatruje w fakcie, że **sposób sformułowania art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL przez ustawodawcę nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia Konstytucji RP, rozszerzającego stosowania tych przepisów.**

Prima facie art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOL wymienia enumeratywnie przesłanki uznania danego obiektu budowlanego za budynek [tj. (i) trwały związek z gruntem, (ii) wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, (iii) posiadanie fundamentów oraz (iv) posiadanie dachu]. Jednak, zgodnie z ustaloną linią orzecniczą NSA (w orzeczeniach wydanych w sprawie Spółki oraz szeregu innych wskazanych w skardze konstytucyjnej), przepis ten obejmuje także nie wskazane w nim wprost kryterium funkcji obiektu i jest to kryterium decydujące – w przypadku kwalifikacji obiektu dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, *„należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości”*, a pogląd ten został powszechnie i jednolicie przyjęty w praktyce orzecniczej NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych nie tylko w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych, ale też stacji transformatorowych i redukcyjno-pomiarowych gazu. Co za tym idzie, niezgodny z ustawą zasadniczą sposób sformułowania zaskarżonych przepisów UPOL dopuścił do dokonania przez organy stosujące prawo i sądy administracyjne prawotwórczej wykładni tych przepisów, rozszerzającej ustawową definicję budowli poprzez wprowadzenie dodatkowej, nieprzewidzianej w ustawie przesłanki funkcjonalnej dla uznania danego obiektu za budynek.

W tym kontekście wskazać należy, że do naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa dochodzi zawsze wtedy, gdy dopuszczalny zakres ingerencji organów stosujących prawo w sferę praw i obowiązków jednostki nie został precyzyjnie określony przez ustawodawcę. Taka sytuacja ma miejsce nie tylko wtedy, gdy niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu prawnego rodzi niepewność jego adresatów co do treści ich praw i obowiązków (por. wyroki TK z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02, z dnia 26 marca 2006 r., sygn. akt K 4/06 i z dnia 30 września 2008 r., sygn. akt K 44/07), lecz także gdy w ramach gałęzi prawa, w której obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (np. w prawie daninowym) pewna regulacja jest stosowana – w skutek jej trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni – w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych (por. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09). W drugiej z opisanych sytuacji, choć nie ma miejsca naruszenie przez ustawodawcę wywodzonych z Konstytucji RP wymogów treściowych w stosunku do stanowionego prawa, to poprzez przyzwolenie na konstytucyjnie niedopuszczalne w sferze prawa daninowego, rozszerzające stosowania przepisów prawnych, naruszona zostaje zasada poprawnej legislacji. Przeciwne stanowisko prowadziłoby do pozbawienia praktycznego

znaczenia konstytucyjnej zasady zakazu wykładni rozszerzającej przepisów prawa daninowego, będącej składnikiem zasady *nullum tributum sine lege*.

W tym kontekście, nie można zgodzić się z Prokuratorem Generalnym, który wskazuje, że: „*pomimo dostrzeżenia w kwestionowanych uregulowaniach cech świadczących o istnieniu pewnej nieprecyzyjności w zakresie definiowania na gruncie u.p.o.l. i prawa budowlanego pojęć budynek, budowla oraz obiekt budowlany, należy podkreślić, że te mankamenty nie pozwalają na aprobatę tezy o niekonstytucyjności analizowanych rozwiązań. Argumentem przemawiającym za przyjęciem powyższego stanowiska jest ukształtowanie się jednolitej, ugruntowanej i powszechnie przyjętej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, rozstrzygających zagadnienie związane z kwalifikacją dla potrzeb podatku od nieruchomości kontenerów telekomunikacyjnych. Fakt ten potwierdza w skardze konstytucyjnej również Skarżąca, przytaczając szeroko orzecznictwo sądownoadministracyjne (k. 13 uzasadnienia skargi)” (por. str. 27 Stanowiska PG). **Do naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa daninowego dochodzi** bowiem nie tylko wtedy, gdy w wyniku niejednoznacznego i nieprecyzyjnego sformułowania przepisu prawo stosowane jest niejednolicie (na co zdaje się wskazywać Prokurator Generalny), lecz **także wtedy, gdy wadliwe sformułowanie przepisu dopuszcza w praktyce stosowanie prawa w sposób wprawdzie jednolity, lecz sprzeczny z konstytucyjnym standardem** (co Prokurator Generalny pomija, a co wynika z orzecznictwa Trybunału). Jednolita linia orzecznicza sądów nie jest dowodem określoności przepisu, ale wypracowania przez judykaturę praktycznej odpowiedzi na tę nieokreśloność. Problem prawny w tej sprawie jest zatem inny: czy interpretacja tego rodzaju była prawidłowa w świetle norm konstytucyjnych, czy też naruszała wskazane w skardze konstytucyjnej wzorce.*

Nie można również zaakceptować Stanowiska PG w zakresie, w jakim wskazuje, że: „*przesłankę stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu może stanowić tylko takie uchybienie rudymenarnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powodują dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji*” (por. str. 31 Stanowiska PG). Jakkolwiek bowiem twierdzenie takie zasadne jest w przypadku niektórych gałęzi prawa, to jednak w odniesieniu do prawa daninowego Konstytucja RP ustanawia szczególnie, podwyższony standard określoności przepisów prawa (por. wyroki TK z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, z dnia 12 czerwca 2002 r., sygn. akt P 13/01, z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Wobec tego, do naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa w odniesieniu do prawa daninowego dochodzi wtedy, gdy swoboda pozostawiona przez ustawodawcę organom stosującym prawo jest nadmierna. Adresat normy prawnej prawa daninowego powinien móc na podstawie samego tylko przepisu ustawy zorientować się co do wszystkich istotnych elementów stosunku prawno-podatkowego (analogicznie jak ma to miejsce w przypadku przepisów

ograniczających konstytucyjne prawa i wolności jednostki, gdzie również funkcjonuje podwyższony standard określoności przepisów prawa – por. wyrok TK z dnia 10 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 54/08).

\*\*\*

Podsumowując, w przypadku prawa daninowego Konstytucja RP ustanawia podwyższony standard określoności przepisów prawa. Wskazany standard wymaga, aby adresat normy prawnej mógł samodzielnie, wyłącznie na podstawie przepisów ustawy ustalić zakres swoich obowiązków i nałożonych na niego obciążeń.

Do naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa – w odniesieniu do prawa daninowego dochodzi w sytuacji, gdy:

- przepis został sformułowany w sposób wieloznaczny, niejasny i nieprecyzyjny (czego efektem może być rozbieżność w stosowaniu prawa przez organy podatkowe i sądy administracyjne) lub
- przepis prawa został sformułowany w taki sposób, że nie wykluczył niedopuszczalnego konstytucyjnie, rozszerzającego stosowania prawa, choćby było ono w ten sposób stosowane jednolicie przez organy podatkowe i sądy.

Ostatni spośród wskazanych przypadków naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa ma miejsce w przypadku art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL, ponieważ sposób sformułowania tych przepisów przez ustawodawcę nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia Konstytucji RP, rozszerzającego ich stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne, polegającego na prawotwórczym wprowadzeniu dodatkowej, pozaustawowej przesłanki funkcjonalnej do definicji budynku jako jednej z kategorii przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

**Ad 2. Niezgodność art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL z zasadami bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa**

Funkcjonalnie związane z zasadami poprawnej legislacji i określoności przepisu prawa są konstytucyjne zasady bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika skierowany do ustawodawcy nakaz stanowienia prawa w taki sposób, aby jednostka miała możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń (por. wyrok TK z dnia 19 grudnia 2008 r., sygn. akt K 19/07).

Jak wskazuje Trybunał, respektowanie zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związane z pewnością i bezpieczeństwem prawnym oraz ochroną zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Tym samym, za niedopuszczalne trzeba uznać funkcjonowanie w systemie prawnym przepisu, który daje organom państwa zbyt dużą swobodę, prowadzącą do dowolności rozstrzygnięć (por. wyrok TK z dnia 17 maja 2006 r., sygn. akt K 33/05). Przepis prawa daninowego – jeżeli ma pozostawać w zgodzie z zasadami pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego – powinien gwarantować adresatom norm prawnopodatkowych maksymalną przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy podatkowe (por. wyroki TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K/03, z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. akt P 40/07).

Zasady bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa w odniesieniu do prawa daninowego mają szczególne znaczenie w tych przypadkach, w których zobowiązanie podatkowe nie powstaje w skutek wydania decyzji ustalającej jego wysokość przez organ podatkowy, lecz to sam podatnik zobowiązany jest do obliczenia podatku – jak ma to miejsce w przypadku podatku od nieruchomości, jeżeli jego podatnikiem jest osoba prawna. W takiej sytuacji bowiem to na jednostce (podatniku) ciąży odpowiedzialność za prawidłowe określenie podstawy opodatkowania i odprowadzenie podatku w należytym wysokości. Zaniżenie podstawy opodatkowania i w konsekwencji wysokości zobowiązania podatkowego skutkuje zaś, choćby było ono niezawinione przez podatnika, powstaniem zaległości podatkowej i koniecznością zapłaty odsetek. Co więcej, zaniżenie wysokości zobowiązania podatkowego może wiązać się z odpowiedzialnością karnoskarbową osób fizycznych, które odpowiedzialne są za prowadzenie spraw gospodarczych podatnika.

W tym kontekście szczególnie jest istotne, aby sposób sformułowania przepisów prawa podatkowego pozwalał podatnikowi na określenie w sposób niebudzący wątpliwości ciężących na nim obowiązków wynikających z prawa daninowego. Obowiązki te (tj. zwłaszcza zakres opodatkowania, podmiot i przedmiot podatku, a także stawka podatkowa) powinny być możliwe do jednoznacznego ustalenia wyłącznie na podstawie przepisów ustawy podatkowej, bez konieczności odwoływania się w tym zakresie np. do orzecznictwa sądów administracyjnych. Nieodpowiadający tym standardom sposób sformułowania przepisów prawa daninowego narusza konstytucyjne zasady bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa.

Nie jest sytuacją normalną i akceptowalną z tego punktu widzenia, aby obywatel lub inny podmiot prawa by prawidłowo wykonać swoje obowiązki ponoszenia ciężarów publicznych musiał zapoznawać się nie z ustawą, ale z orzecznictwem sądowym. Ma to szczególne znaczenie w przypadku podatków rozliczanych – tak jak w tej sprawie – w trybie tzw. samoobliczenia, tzn. samodzielnie przez podatników, którzy obliczają bez udziału organów władzy publicznej zobowiązanie podatkowe. W tym samoobliczeniu jedynym źródłem informacji powinna być ustawa i akty wykonawcze. Jest sytuacją

nieakceptowalną, jeżeli podatnik, działający w dobrej wierze i dochowujący należytej staranności, tzn. posługujący się przy wykonywaniu swoich obowiązków podatkowych ustawą, naraża się na to, że jego rozliczenia są nieprawidłowe, ponieważ nie uwzględnił interpretacji wynikającej li tylko z orzecznictwa sądowego, które przecież nie jest źródłem prawa.

Naruszenie zasad bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa ma zaś charakter kwalifikowany, gdy literalna treść przepisów nie wzbudza wątpliwości podatnika (regulacja wydaje się być jasna i precyzyjna), jednak w toku jego stosowania ukształtowała się praktyka nadająca tym przepisom treść odmienną, w szczególności niemożliwą do wyinterpretowania z literalnego brzmienia przepisów, skutkującą podwyższeniem zobowiązania podatkowego podatnika. W takiej sytuacji treść ustawy stanowi wręcz swoistą pułapkę dla podatnika, który układając na jej podstawie (i tylko na jej podstawie) swoje rozliczenie nie ma świadomości, że tylko pozornie treść przepisu wyznaczona jest przez jego brzmienie, a w istocie należy także – albo przede wszystkim – uwzględnić praktykę orzecniczą organów administracji i sądów.

Nie chodzi bowiem o to, aby pozbawiać sądy możliwości interpretacji przepisów i nadawania im znaczenia w indywidualnych sprawach, ale o to, że balans między ogólną z natury normą ustawy a jej interpretacją (wykładnią) nakładającą prawa i obowiązki, jest w tym przypadku rażąco zachwiany na rzecz prawotwórczej działalności sądów, która de facto oznacza przeniesienie na sądy funkcji prawodawczej. Sformułowanie przepisów ustawy podatkowej w taki sposób, że dopuszcza ona faktyczne określanie zakresu i przedmiotu opodatkowania przez sądy w oderwaniu od treści przepisów ustawy godzi w pewność prawa i związane z nią zaufanie obywateli do prawa.

Do takiego właśnie, kwalifikowanego naruszenia zasad bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa doszło zaś w przypadku art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL. Wskazane przepisy, odczytywane przez podatników według jednoznacznych wyników wykładni literalnej wskazanych przepisów, nie pozwalają bowiem na samodzielne ustalenie ciążących na podatnikach obowiązków podatkowych w sposób, który zgodny byłby z jednolitą praktyką stosowania tych przepisów przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Dokonując samoobliczenia podatku podatnicy narażają się na ujemne skutki prawne, których nie są w stanie przewidzieć działając w oparciu o treść ustawy. Nie budzi zatem wątpliwości, że sposób sformułowania art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL – w zakresie, w jakim dopuszcza kwalifikację obiektu budowlanego spełniającego definicję budynku jako budowli w oparciu o dodatkowe niewskazane w UPOL przesłanki – nie gwarantuje podatnikom przewidzianego w Konstytucji RP standardu pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego.



**Ad 3. Niezgodność art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL z zasadą wyłączności ustawy w sprawach prawa daninowego**

W odniesieniu do powołanej przez Spółkę w skardze konstytucyjnej niezgodności przepisów UPOL z zasadą wyłączności ustawy w sprawach prawa daninowego Prokurator Generalny wskazuje jedynie, że przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji RP nie mogą stanowić samodzielnej podstawy kontroli konstytucyjnej w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną („Przywołany w skardze artykuł 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84 Konstytucji, formułuje zaś jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. Adresowany jest do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze. Przepisy te nie powinny zatem stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną”; por. str. 19 Stanowiska PG).

W odniesieniu do powyższej tezy Prokuratora Generalnego Spółka wyjaśnia, że art. 84 i art. 217 Konstytucji RP nie zostały przez Spółkę wskazane jako samodzielne podstawy kontroli konstytucyjnej, lecz zostały powiązane z zasadniczym wzorcem kontroli, jakim jest art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, a także art. 2 Konstytucji RP. Spółka bowiem stoi na stanowisku, że naruszenie zasady wyłączności ustawy w sprawach prawa daninowego, polegające na faktycznym określeniu przedmiotu opodatkowania nie przez prawodawcę a przez organy podatkowe i sądy administracyjne, doprowadziło do drastycznego zawyżenia zobowiązania podatkowego Spółki, a w efekcie do naruszenia konstytucyjnego prawa Spółki własności (należących do niej środków pieniężnych).

Treść przepisów art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL, jaka została mu nadana w utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którą w przypadku kwalifikacji obiektu dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, „*należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości*” nie znajduje żadnego oparcia w literalnym brzmieniu regulacji ustawowej. Prowadzi to do sytuacji, w której dane obiekty (w tej sprawie – kontenery telekomunikacyjne) klasyfikowane są przez organy podatkowe jako budowle, chociaż zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu stanowią one budynki, a zmiana ta skutkuje zasadniczo wyższym zobowiązaniem podatkowym w podatku od nieruchomości.

Mając przy tym na uwadze różnicę pomiędzy treścią art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL zawartą w ustawie, a treścią jaka została faktycznie nadana tym przepisom w praktyce ich stosowania i orzekania przez sądy administracyjne, nie sposób nie dojść do wniosku, że zakres i przedmiot opodatkowania nie zostały określone w ustawie, jak wymagają tego art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, lecz w aktach stosowania prawa – decyzjach podatkowych i orzeczeniach sądów

administracyjnych. Taka sytuacja jest nie do pogodzenia z zasadą wyłączności ustawy w sprawach prawa daninowego odczytywaną przez pryzmat trybunalskiego orzecznictwa.

Trybunał wielokrotnie wskazywał, że wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji RP należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się przede wszystkim: określenie przedmiotu i podmiotu opodatkowania (por. wyroki TK z dnia 16 czerwca 1998 r., sygn. akt U 9/97, z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00, z dnia 9 września 2004 r., sygn. akt K 2/03 i z dnia 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06). To ustawodawca i treść uchwalonego przez niego aktu normatywnego powinny przesądzać o wszelkich istotnych elementach konstrukcyjnych zobowiązania daninowego, a w konsekwencji również o wysokości tego zobowiązania (por. wyroki TK z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. akt P 9/09 i z dnia 15 listopada 2011 r., sygn. akt P 29/10).

Tymczasem, w niniejszej sprawie o wysokości zobowiązania podatkowego Spółki przesądziła nie treść aktu normatywnego, jaką nadał mu ustawodawca, lecz treść, jaka została nadana mu przez organy stosujące prawo.

W konsekwencji uznać należy, że art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL w zakresie w jakim dopuszcza kwalifikację obiektu budowlanego na podstawie pozaustawowej przesłanki funkcji (przeznaczenia) obiektu jest niezgodny z zasadą wyłączności ustawy w sprawach prawa daninowego wyrażoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

\*\*\*

Z opisanych powyżej względów Spółka stoi na stanowisku, że przepisy art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL w zakresie w jakim dopuszczają kwalifikację obiektu budowlanego na podstawie pozaustawowej przesłanki funkcji (przeznaczenia) naruszyły chronione konstytucyjnie prawo Spółki własności środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

\*\*\*

Odnosząc się do Stanowiska Sejmu RP Spółka wskazuje, że nie może ono zyskać aprobaty, bowiem nie znajduje potwierdzenia w faktach.

Uzasadniając swój wniosek o umorzenie postępowania w sprawie skargi konstytucyjnej Spółki ze względu na niedopuszczalność orzekania, Sejm RP wskazał, że podstawą rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach Spółki nie była treść przepisów art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL nadana im w praktyce stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne

(tj. uwzględniająca pozaustawową przesłankę funkcjonalną), lecz uznanie, że kontener telekomunikacyjny nie jest trwale związany z gruntem. Jak wskazano w Stanowisku Sejmu RP, Wojewódzki Sąd Administracyjny w S                    przyjął w swoich wyrokach, że kontener telekomunikacyjny nie jest trwale związany z gruntem, zaś Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w uzasadnieniu wyroku, że stan faktyczny sprawy nie został skutecznie podważony („*Również nie zasadne są zarzuty naruszenia pozostałych przepisów, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a., art. 122, art. 187 § 1, art. 191, art. 210 § 4 i art. 233 § 1 pkt 1 i pkt 2 lit. a) o.p., gdyż w istocie zmierzają one do zakwestionowania przyjętego przez WSA stanu faktycznego, który stanowił podstawę do wydania zaskarżonego wyroku w oparciu o przepisy prawa materialnego. Stan faktyczny w rozpatrywanej sprawie nie został skutecznie podważony*”). Powyższe doprowadziło Sejm RP do wniosku, że negatywne rozstrzygnięcie Naczelnego Sądu Administracyjnego zostało oparte na braku trwałego związku kontenera z gruntem.

W pierwszej kolejności Spółka wskazuje, że powyższa wątpliwość Sejmu RP była już przedmiotem rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny, który nie podzielił wniosków Sejmu RP w swoim postanowieniu z dnia 28 grudnia 2015 r. Podkreślić należy, że przedmiotem orzekania we wskazanym postanowieniu była dokładnie ta wątpliwość, która została podniesiona przez Sejm RP, tj. kwestia czy Naczelny Sąd Administracyjny oparł swoje rozstrzygnięcia w sprawach Spółki na zaskarżonych w skardze konstytucyjnej przepisach – co ostatecznie potwierdził Trybunał we wskazanym postanowieniu.

Wywodzonej obecnie przez Sejm RP podstawy do umorzenia postępowania nie dopatrył się także Prokurator Generalny. Można zatem przyjąć, że pogląd Sejmu jest podejściem odosobnionym od wspólnego pomiędzy pozostałymi uczestnikami i Trybunałem rozumienia znaczenia rozstrzygnięć NSA w sprawie Spółki.

Ponadto, do wskazanej argumentacji, jakoby rozstrzygnięcia NSA oparte były na braku związku kontenerów telekomunikacyjnych z gruntem Spółka odniosła się już szczegółowo w zażaleniu z dnia 13 października 2015 r. na postanowienie Trybunału z dnia 1 października 2015 r. (sygn. akt Ts 237/15). Swoją argumentację przedstawiła we wskazanym zażaleniu Spółka w całości podtrzymuje.

Nie ma racji Sejm RP, gdy twierdzi, że Naczelny Sąd Administracyjny zaakceptował stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S                    o braku trwałego związku kontenerów telekomunikacyjnych z gruntem. Z całą pewnością nie może o tym świadczyć stwierdzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, na które powołuje się Sejm RP, że: „*stan faktyczny w rozpatrywanej sprawie nie został skutecznie podważony*”. Oczywiście jest bowiem, że kwestia istnienia lub nie trwałego związku kontenera telekomunikacyjnego z gruntem nie była elementem stanu faktycznego, lecz **oceny prawnej sądu**. Elementami stanu faktycznego w tej sprawie były cechy fizyczne obiektu, posadowienie go na

fundamencie oraz fakt przyśrubowania go do tego fundamentu. Ocena tych faktów, tj. czy taki stan faktyczny wypełnia znaczenie pojęcia „trwały związek z gruntem” jest już elementem oceny prawnej, tj. interpretacji i stosowania przepisu prawa materialnego, który tego pojęcia używa. Stanowisko Sejmu RP oparte jest o niewłaściwe rozróżnienie elementów ustalania stanu faktycznego od elementów stosowania do niego prawa materialnego w procesie stosowania normy prawnej.

Stanowisko Sejmu RP nie daje się przy tym pogodzić z jednoznacznym wskazaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, 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.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”*. Tymczasem uznanie, że wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego oparte zostały o treść przepisów art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOŁ nadaną im w praktyce stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne (tj. uwzględniająca pozaustawową przesłankę funkcjonalną) pozwala odczytać te wyroki jako spójną, logiczną całość, pozbawioną wewnętrznych sprzeczności, jakie przypisuje tym wyrokom Sejm RP.

Nie można przy tym zaakceptować stanowiska Sejmu RP, zgodnie z którym: *„w tym stanie rzeczy passus (koncepcja funkcjonalna), który stanowi kanwę skargi konstytucyjnej, został przywołany, jak się wydaje, w celu wzmocnienia argumentacji”* (por. str. 16 Stanowiska Sejmu RP). Sejm RP wychodzi bowiem z błędnego założenia, że Naczelny Sąd Administracyjny zaakceptował stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S o braku trwałego związku kontenera telekomunikacyjnego z gruntem, a zawarł w uzasadnieniu swoich wyroków argumentację opartą o przesłankę funkcjonalną (wprost przeczącą stanowisku o braku związku kontenera telekomunikacyjnego z gruntem) tylko *„w celu wzmocnienia argumentacji”*, nie zaś dlatego, że była to faktyczna podstawa rozstrzygnięcia sądu. Nie

dostrzega przy tym Sejm RP, że ocena dokonana przez WSA w zakresie trwałego związku kontenera telekomunikacyjnego z gruntem nie była elementem stanu faktycznego (zaakceptowanego przez NSA), lecz elementem oceny prawnej sądu. Co za tym idzie, **Sejm RP przypisuje Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu brak logiki i spójności w uzasadnianiu jego wyroków i zawieranie w nich fragmentów zbędnych, które czyniłyby uzasadnienie wewnątrznie sprzecznym li tylko w tym celu, aby uargumentować tezę Sejmu RP, zgodnie z którą podstawą rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego było uznanie, że kontenery telekomunikacyjne nie są trwale związane z gruntem.** Takie tendencyjne odczytywanie przez Sejm RP uzasadnień wyroków NSA nie może zostać zaakceptowane.

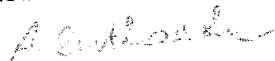
Podsumowując, w ocenie Spółki nie może budzić wątpliwości, że wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego oparte zostały o treść przepisów art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL nadaną im w praktyce stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne (t.j. uwzględniająca pozaustawową przesłankę funkcjonalną). Stanowisko Sejmu RP powielając zaś rozstrzygnięte już wątpliwości, nie wnosi nic do sprawy i nie znajduje potwierdzenia w faktach.

\*\*\*

Mając na uwadze powyższe, Spółka w całości podtrzymuje stanowisko i wnioski przedstawione w skardze konstytucyjnej z dnia 7 lipca 2015 r. (sygn. akt SK 48/15). Skarżąca stoi na stanowisku, że wydane na podstawie art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego naruszyły chronione konstytucyjnie prawo Spółki własności środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Przyczyną wskazanego naruszenia była niezgodność art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

W imieniu T sp. z o.o.

**Aleksandra Rutkowska**



radca prawny

Załączniki: WA-8027

1. Opisy pisma (4 szt.).