



SEJM  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
Sygn. akt SK 48/15  
BAS-WPTK-749/16

Warszawa, 3 października 2017 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	30. 10. 2017
L.dz. ....	L.zał. ....

### Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej spółki T

S.A. z siedzibą w W z 7 lipca 2015 r. (sygn. akt SK 48/15), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

## Uzasadnienie

### **I. Przedmiot kontroli**

Niniejsza sprawa została zainicjowana skargą konstytucyjną spółki T S.A. z siedzibą w W (dalej: skarżąca, spółka) z 7 lipca 2015 r. (dalej: skarga, skarga konstytucyjna). Przedmiotem kontroli jest 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 (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1785; dalej: u.p.o.l.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r.

Kwestionowany art. 2 ust. 1 u.p.o.l. przewiduje: „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”. Natomiast wskazany względem niego jako związkowy art. 1a ust. 1 u.p.o.l. stanowi: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: 1) budynek – 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; 2) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.

### **II. Stan faktyczny**

Skarga konstytucyjna została wniesiona w następującym stanie faktycznym. Skarżąca ujawniła w deklaracjach podatkowych od nieruchomości za lata 2004-2009, że będące jej własnością dwa kontenery telekomunikacyjne są budynkami, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Z tego też tytułu zapłaciła podatek od nieruchomości. Podstawą opodatkowania budynku jest jego powierzchnia. Z kolei Prezydent Miasta S (dalej: organ podatkowy, organ), po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego, wydał decyzje, w których uznał wspomniane kontenery za budowle. W związku z tym na nowo określił wysokość

zobowiązania spółki w zakresie podatku od nieruchomości za 2006 r., 2007 r. i 2008 r. Jako podstawę opodatkowania przyjął wartość spornych przedmiotów. Zdaniem organu podatkowego, kontenery mają charakter tymczasowy i nie spełniają jednej z ustawowych cech budynku, a mianowicie trwałego związania z gruntem, ponieważ ich połączenie z gruntem ma charakter przemijający.

Od decyzji organu podatkowego skarżąca wniosła odwołania do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w S. (dalej: SKO), które nie stwierdziło naruszenia prawa i utrzymało w mocy zaskarżone rozstrzygnięcia. W uzasadnieniach SKO wskazało na brak trwałego związania z gruntem wspomnianych budowli, mimo posadowienia ich na fundamencie. Powyższe rozstrzygnięcia zostały zaskarżone do sądu administracyjnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. (dalej: WSA) oddalił skargi, uznając kontenery za tymczasowe obiekty budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1332, ze zm.; dalej: u.p.b.), a które nie są w trwały sposób powiązane z gruntem. W uzasadnieniu wyroków wskazał, że ustawodawca przykładowo zalicza do tych obiektów strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe (art. 3 pkt 5 *in fine* u.p.b.). W świetle powyższego, kontener telekomunikacyjny jest tymczasowym obiektem budowlanym, ponieważ nie jest związany z gruntem w sposób trwały. Nie może być też budynkiem, może być jednak budowlą w rozumieniu art. 1a pkt 2 u.p.o.l. „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” (zob. wyroki WSA w S. z października 2012 r., sygn. akt: ; ; ). Budynkiem jest, co wyraźnie podkreślił WSA, obiekt trwale związany z gruntem. Brak tej cechy przesądza o zakwalifikowaniu kontenerów do kategorii budowli.

Od powyższych wyroków skarżąca wniosła skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). Zdaniem NSA, skargi kasacyjne nie zasługiwały na uwzględnienie, a sąd nie znalazł podstaw do uchylenia wyroków sądu I instancji, dzielając argumentację, jaka została zawarta w ich uzasadnieniach. Za nieusprawiedliwione uznał zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego,

tj. art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. „Słusznie bowiem przyjął Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że w stanie faktycznym rozpatrywanej sprawy, mając na uwadze treść art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., kontener telekomunikacyjny jest budowlą. Należy przypomnieć, że w myśl art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., budynek 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”. Ponadto NSA dodał, że o dokonaniu właściwej kwalifikacji obiektu budowlanego jako budynku lub budowli w rozumieniu ustawy podatkowej powinno również decydować jego przeznaczenie. W konsekwencji oddalił skargi kasacyjne spółki, uznawszy je za nieuzasadnione (wyroki NSA z lutego 2015 r., sygn. akt: , , ).

### **III. Zarzuty skarżącej**

Zdaniem spółki, zaskarżone przepisy naruszają art. 64 ust. 1 i ust. 3 (ochrona własności) w związku z art. 2 (zasada określoności przepisów prawa), art. 32 ust. 1 (zasada równości), art. 84 (obowiązek ponoszenia podatków) oraz art. 217 (zachowanie formy ustawy do nakładania podatków) Konstytucji.

Problem niekonstytucyjności, jaki podnosi skarżąca, wiąże się z nieokreślonością przepisów podatkowych, które pozwalają na prawotwórczą działalność sądów administracyjnych. Wskutek utrwalonej praktyki orzeczniczej NSA wykształciła się norma prawna, w myśl której w przypadku kwalifikacji obiektu dla celów podatkowych, „należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tegoż obiektu jako całości” (skarga, s. 13 i 14). Zdaniem spółki, zaskarżone przepisy, „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 budowle, w wyniku czego dochodzi do bezpodstawnego zwielokrotnienia kwoty zobowiązania w PoN” (skarga, s. 2).

Zdaniem skarżącej: „Regulacja ta w zakresie, w jakim umożliwia opodatkowanie kontenerów telekomunikacyjnych (spełniających definicję ustawową budynku) jako budowli, a nie jako budynków, jest niezgodna z Konstytucją” (skarga, s. 20). Skarżąca uzasadnia powyższą tezę w ten sposób, iż: „[w]łaściwe 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” (skarga, s. 20).

W związku z tym, 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” (skarga, s. 27). W jej opinii, doszło do nieuprawnionego zawyżenia zobowiązania podatkowego, którego następstwem jest utrata własności środków pieniężnych. Tym samym zaskarżona regulacja nie tylko narusza art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji, ale jest także niezgodna „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” (skarga, s. 27).

#### **IV. Analiza formalna**

1. U podstaw problemu konstytucyjnego, jaki wyłania się ze skargi, leży zagadnienie przedmiotu opodatkowania. Zdaniem skarżącej, przepisy u.p.o.l. są niedookreślone, w konsekwencji uniemożliwiają podatnikom samodzielne ustalenie treści obowiązku podatkowego. Zagadnienie to, aczkolwiek osadzone w innym stanie faktycznym (odnoszącym się do wyrobisk górniczych), było przedmiotem orzeczenia TK. Wyrokiem z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) Trybunał stwierdził, że: „art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), 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 Rzeczypospolitej Polskiej”. Poddane kontroli TK przepisy u.p.o.l. są tożsame z przedmiotem kontroli w sprawie zainicjowanej skargą konstytucyjną. Taki stan rzeczy rodzi pytanie, czy nie zachodzi przesłanka *ne bis in idem*, uzasadniająca umorzenie postępowania w sprawie.

W porównywanych sprawach zakres kontroli jest odmienny. Na rzecz tej tezy przemawiają następujące argumenty.

Po pierwsze, sąd pytający w sprawie o sygn. akt P 33/09 wystąpił do TK w związku z niejasnym odesłaniem do przepisów prawa budowlanego. Z jednej strony, ustawodawca, odsyłając do przepisów prawa budowlanego, używał małej litery. Z drugiej strony, tytuł ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. określa dużą literą „Prawo budowlane”. W tym stanie rzeczy istniały wątpliwości, czy kwestionowane odesłanie należy odnosić tylko do ustawy, czy jego zakres postrzegać szerzej, a więc jako wykraczający poza wymienioną ustawę. Sąd miał więc wątpliwość, czy w sprawie wyrobisk wiąże go tylko definicja obiektu budowlanego z u.p.b., czy może szerzej – z ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1131, ze zm.; dalej: u.p.g.g.). Po drugie, porównując zakres kontroli w obu sprawach należy zwrócić uwagę na *petitum* wyroku wydanego w sprawie o sygn. akt P 33/09. Ma ono tzw. charakter interpretacyjny, odnoszący się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń. Z kolei w sprawie o sygn. akt SK 48/15, intencją skarżącej jest stwierdzenie przez TK niekonstytucyjności zaskarżonej normy prawnej w zakresie, w jakim umożliwia opodatkowanie kontenerów telekomunikacyjnych, spełniających definicję ustawową budynku, jako budowli. Po trzecie, skarżąca podnosi, że wskutek praktyki orzeczniczej NSA wykształciła się norma prawna, która rozszerza ustawowe cechy budynku o nowe i nieznane ustawie kryteria, mające charakter negatywny. Ta norma prawna nie była przedmiotem rozstrzygnięcia w sprawie o sygn. akt P 33/09.

Na tej podstawie można stwierdzić, iż jakkolwiek przedmiot kontroli może być odczytany jako tożsamy, to jednak zakres tej kontroli, wyznaczony *petitum* skargi i jej uzasadnieniem, kształtuje się odmiennie. W sprawie zainicjowanej skargą konstytucyjną nie idzie o zaliczenie wyrobiska górniczego oraz obiektu i urządzenia zlokalizowanego w wyrobisku do pojęcia budowli w rozumieniu u.p.o.l., chodzi natomiast o kwalifikację prawną kontenera telekomunikacyjnego jako przedmiotu opodatkowania. Reasumując, powołane argumenty przesądzają o braku wystąpienia przesłanki *ne bis in idem*.

2. Należy odnotować, że TK badał dopuszczalność rozpoznania niniejszej skargi w ramach tzw. kontroli wstępnej i postanowieniem z 1 października 2015 r.

odmówił nadania skardze dalszego biegu (sygn. akt Ts 237/15). Na postanowienie o odmowie nadania biegu skarżąca wniosła zażalenie, które zostało uwzględnione postanowieniem TK z 28 grudnia 2015 r., sygn. akt Ts 237/15. Oznacza to, że na etapie kontroli wstępnej Trybunał uznał, iż skarga spełnia wymogi formalne i nie jest całkowicie bezzasadna, a więc może być przedmiotem merytorycznego orzeczenia sądu konstytucyjnego.

Powyższa ocena TK nie przesądza jednak ostatecznie o dopuszczalności rozpoznania skargi, sąd konstytucyjny może bowiem w każdym stadium postępowania dokonać kontroli formalnej i zbadać, czy nie występują przeszkody, uniemożliwiające ocenę zgodności zaskarżonej regulacji z Konstytucją (zob. np. wyrok TK z 24 lutego 2009 r., sygn. akt SK 34/07, postanowienia TK z: 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 15/11; 26 maja 2015 r., sygn. akt SK 6/13). Innymi słowy, badanie przez Trybunał warunków formalnych skargi może mieć miejsce także po zakończeniu wstępnej kontroli i po skierowaniu skargi do merytorycznego rozpoznania (postanowienia TK z: 29 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 9/12; 18 lutego 2014 r., sygn. akt SK 45/12).

W związku z tym, że nadanie niniejszej skardze dalszego biegu nie oznacza jej konwalidacji, a więc usunięcia wad formalnych, Sejm poddał ją analizie pod kątem przesłanek dopuszczalności. Na tej podstawie, Sejm sformułował dwa wnioski. Po pierwsze, norma prawna, której stwierdzenia niekonstytucyjności domaga się skarżąca, nie była podstawą rozstrzygnięcia sądowego. Nie istnieje bowiem związek pomiędzy zaskarżoną normą prawną a stanem faktycznym, jaki wyłania się z akt sprawy. A to oznacza, że sąd administracyjny nie orzekł na jej podstawie w sposób ostateczny o prawach i wolnościach spółki. W rezultacie nie może stanowić ona przedmiotu kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. Po drugie, skarga konstytucyjna skierowana jest przeciwko aktom stosowania prawa.

3. Nadmierna multiplikacja zarzutów skargi nie wzmacnia argumentacji spółki, ale prowadzi do zaciemnienia istoty sporu zaistniałego w stanie faktycznym sprawy. Otóż skarżąca podnosi, że w drodze praktyki orzeczniczej NSA wykształciła się norma prawna, która nie znajduje oparcia w u.p.o.l. Kwestionowana interpretacja zaskarżonych przepisów przybrała, zdaniem skarżącej, jednolity i trwały charakter, a także została potwierdzona orzecznictwem najwyższych organów sądowych. Innymi słowy, w procesie stosowania art. 1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l. nadane zostało inne



znaczenie, aniżeli wynikające z jego literalnej treści, tj. obejmujące przesłankę funkcjonalną budynku, całkowicie nieznaną ustawodawcy. Na takie kryterium powołał się NSA w sprawie skarżącej. Żąda więc ona, aby przedmiotem kontroli była norma prawna, którą odtwarza na podstawie rozstrzygnięć wydanych w jej własnych sprawach oraz np. wyrokach NSA z: 18 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 213/12 oraz 2 lutego 2010 r., sygn. akt: II FSK 1021/08, II FSK 1022/08 (skarga, s. 13). Ustosunkowanie się do powyższego twierdzenia wymaga dokładnego prześledzenia stanów faktycznych i prawnych spraw, w których NSA zastosował tzw. przesłankę funkcjonalną obiektu budowlanego, a także jej znaczenia dla sądowego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącej. Samo przywołanie przesłanki funkcjonalnej obiektu budowlanego w uzasadnieniu wyroku nie może bowiem decydować o tym, że stanowi ona normę prawną mającą wpływ na wynik postępowania sądowego oraz że na jej podstawie sąd orzekł ostatecznie o prawach i wolnościach skarżącej.

4. W sprawie zakończonej wyrokiem NSA z 2 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1021/08) oraz w innych podobnych, na które powołuje się skarżąca, podtrzymując tezę o ukształtowanej normie prawnej w praktyce orzeczniczej (skarga, s. 13), podatnik żądał stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2002 r. Jego zdaniem, błędnie uznano, iż niektóre elementy stacji elektroenergetycznej (rozdzielnia elektroenergetyczna 110 kV zamontowana na istniejących budowlach napowietrznych sieci energetycznych) stanowią element budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organ podatkowy decyzją odmówił stwierdzenia nadpłaty, posługując się teorią funkcjonalną budowli. Przyjął, że sporne elementy stanowią całość i wyłączenie jednego z nich uniemożliwi dalszą pracę rozdzielni. W konkluzji stwierdził, że bez istnienia budowli jako całości, działalność gospodarcza nie mogłaby być prowadzona. Stan prawny sprawy kształtował się odmiennie niż w sprawie skarżącej. Otóż zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r. i mającym zastosowanie w sprawie, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały budynki lub ich części (pkt 1), budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna (pkt 2). Budynkiem w rozumieniu ustawy podatkowej był obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe (art. 3 ust. 4

u.p.o.l.). Ustawa podatkowa nie zawierała definicji „budowli” ani też nie odsyłała (odesłanie do prawa budowlanego obowiązuje od 2003 r.) do innego aktu prawnego. W związku z tym organy stosujące prawo musiały sformułować regułę interpretacyjną, pozwalającą na kwalifikację danego obiektu jako budowli. Zgodnie z prawem budowlanym, przez budowlę należało rozumieć obiekt niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: [...] sieci techniczne [...], a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym przedmioty składające się na całość użytkową. W opinii organu i sądów administracyjnych, sieci techniczne, w tym sieci służące do przesyłania energii elektrycznej (sieci elektroenergetyczne), stanowiły budowle w świetle u.p.b. W skład tak rozumianej budowli jako całości użytkowo-technicznej wchodziły również urządzenia zapewniające stabilizację i przesyłanie energii w postaci stacji transformatorowych. NSA przyjął, że zaliczenie obiektu budowlanego do budowli (sieci) wyklucza równocześnie zaliczenie jej poszczególnych składników do budynków. Tak więc stacja transformatorowa, składająca się na sieć elektryczną, choć spełniająca wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku (art. 3 ust. 4 u.p.o.l.), jest budowlą. „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. Obiekt budowlany w postaci stacji transformatorowej umożliwia bowiem użytkowanie sieci elektroenergetycznej (budowli) zgodnie z jej przeznaczeniem” (wyrok NSA z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1021/09, podobnie wyroki NSA z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt: II FSK 1022/08, II FSK 1023/08, II FSK 1024/08).

Odnosząc się do powyższego wyroku, należy zwrócić uwagę, że spór ogniskował się na kwalifikacji prawnej stacji transformatorowej jako części sieci, która w świetle u.p.b. jest budowlą. Przenosząc powyższe ustalenia na grunt sprawy zawisłej przed TK, należy stwierdzić, że zarówno stan prawny, jak i faktyczny kształtuje się odmiennie. Spór toczy się o brak cechy trwałego związania kontenerów i nie dotyczy sieci, których częścią jest sporny kontener. Tym samym przywołane rozstrzygnięcie NSA i jemu podobne, a odnoszące się do sieci, nie mogą być uznane w sprawie o sygn. akt SK 48/15 za dowód uzasadniający tezę o wykształceniu się określonego rozumienia normy prawnej i trwałej praktyce sądowej.

Również irrelevantny dla rozpatrywanego zagadnienia jest wyrok NSA z 18 grudnia 2013 r. (sygn. akt II FSK 213/12), przedstawiony przez skarżącą jako dowód utrwalonej praktyki sądowej, a wydany w sprawie, w której sąd administracyjny odwołał się – definiując pojęcie budowli – do przesłanki funkcjonalnej. Przedmiotem opodatkowania była sieć energetyczna składająca z wielu obiektów i urządzeń, w tym z rozdzielni 15 kV oraz 29 stacji transformatorowych. Stanowiły one funkcjonalną całość techniczno-użytkową, której zadaniem było przesyłanie i przekształcanie prądu. Rozdzielnia znajdowała się „na terenie działki zabudowanej, ogrodzonej, zabezpieczonej zamkniętą bramą. Znajdują się tam napowietrzne obiekty budowlane transformatorów, do których dochodzą i odchodzą napowietrzne linie przewodów wysokiego i średniego napięcia oraz obiekt rozdzielni i budynek pomocniczy połączony z obiektem rozdzielni łącznikiem [...]. Obudowa urządzeń w obiekcie rozdzielni w kształcie budynku zabezpieczała urządzenia i ludzi wykonujących określone czynności eksploatacyjne, uniemożliwiając dostęp do nich osobom nieupoważnionym, a w związku z tym, stanowiła łącznie z urządzeniami jedną całość techniczno-użytkową [...]. Przedstawiając cechy 29 obiektów stacji transformatorowych [...] organ I instancji wskazał, iż są one przeważnie konstrukcji prefabrykowanej – konstrukcje tworzy szkielet słupów zamontowanych w stopach prefabrykowanych lub wylewanych żelbetowych, z podciągami żelbetowymi z pokryciem płytami dachowymi żelbetowymi prefabrykowanymi. Ściany osłonowe są prefabrykowane. Wewnątrz znajdują się posadzki betonowe, oświetleniowa instalacja elektryczna” (wyrok WSA w Olsztynie z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/OI 579/11). Organ podatkowy przyjął, że urządzenia i części składowe sieci znajdujące się w budynku stacji transformatorowej, czy rozdzielni, nie mogłyby istnieć samodzielnie, ponieważ nie pełniłyby żadnej funkcji użytkowej. Pogląd ten potwierdził sąd I instancji: „Urządzenia elektroenergetyczne znajdujące się w rozdzielni i stacjach transformatorowych składają się na całość techniczno-użytkową, będąc elementem składowym sieci elektroenergetycznej, która uznawana jest za budowlę w rozumieniu prawa podatkowego, to uprawniony jest wniosek, iż nie mogą być traktowane, jako związane jedynie z budynkiem. Stanowią one budowle w rozumieniu cyt. wyżej art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych” (wyrok WSA w Olsztynie z 19 października 2011 r., sygn. akt I SA/OI 579/11). NSA podtrzymał wyrok sądu I instancji, dodając wywód: „w spornych

obiektach budowlanych stacji transformatorowych oraz rozdzielni, m.in. znalazły się wszystkie elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (trwale związanie z gruntem, przegrody budowlane, fundamenty i dach), nie oznacza, że obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Ustawodawca w pojęciu budynku, o którym mowa, nie zawarł określenia, że 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 gdy 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 tego obiektu jako całości” (wyrok NSA z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 213/12). Na marginesie należy odnotować, że w tej sprawie podatnik wniósł skargę konstytucyjną, której postanowieniem z 6 sierpnia 2014 r. Trybunał odmówił nadania dalszego biegu (sygn. akt Ts 109/14). Trybunał zwrócił uwagę na to, że naruszenie Konstytucji skarżąca wiąże z błędnym zastosowaniem przepisów podatkowych przez organy orzekające w sprawie. Ta wadliwość polega na tym, że w świetle prawa podatkowego określone obiekty budowlane są budowlami, a nie budynkami. Tym samym zarzuty sformułowane w skardze dotyczą w istocie nieprawidłowości decyzji podjętych w sprawie skarżącej, a skarga konstytucyjna jest skierowana przeciw aktom stosowania prawa.

Powracając do sprawy sądowno-administracyjnej, należy zauważyć, że istota sporu sprowadza się do sposobu i podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości sieci energetycznych jako składników majątku przedsiębiorstwa. Sieć stanowi całość techniczną i użytkową, ale składa się z elementów niejednorodnych z punktu widzenia definicji przyjętych w ustawie dla określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania. W związku z tym NSA dotyka problemu zakresowości pojęć „budynek” i „budowla”, wskazując na jego złożoność w przedstawionym stanie faktycznym. Na tle tak ujętego problemu, sąd odpowiada na pytanie, czy w sytuacji uznania sieci za budowlę (podatek liczony od wartości sieci) można z podstawy opodatkowania wyłączyć poszczególne jej elementy, spełniające cechy budynku

(podatek liczony od powierzchni). NSA spogląda na ten problem funkcjonalnie i przyjmuje optykę, według której poszczególne elementy sieci, choć spełniają cechy budynku, są częścią większej zorganizowanej technicznie budowli, przeznaczonej do prowadzenia działalności gospodarczej. Podążając za tym tokiem rozumowania, należałoby założyć, że gdyby sieć składała się w całości tylko z budynków, to okoliczność ta nie miałaby wpływu na przedmiot opodatkowania, który zgodnie z ustawą stanowi budowla. Przyjęcie odmiennego poglądu, osadzonego wprawdzie w hipotetycznych warunkach, na problem opodatkowania sieci prowadziły w konsekwencji do takiej sytuacji, w której: a) każdy budynek byłby samodzielnym przedmiotem opodatkowania, b) podstawę opodatkowania stanowiłaby jego powierzchnia użytkowa, c) wartość sieci jako podstawa opodatkowania zostałaby zredukowana do zera. W takim stanie rzeczy NSA przyjmuje, że opodatkowaniu powinna podlegać budowla (sieć) łącznie z powiązаныmi z nią urządzeniami, a w szczególności takimi, które warunkują jej prawidłowe działanie, bez względu na to, czy są one budynkami, czy też innymi obiektami budowlanymi (koncepcja funkcjonalna). W tym celu NSA posługuje się koncepcją funkcjonalną w rozróżnieniu zakresów pojęć „budynek” i „budowla”, nakazując badanie przeznaczenia obiektu budowlanego. Na zakończenie tej analizy Sejm pragnie zwrócić uwagę, że w przedmiotowej sprawie, w której zastosowano koncepcję funkcjonalną, poza sporem była okoliczność trwałego związania z gruntem stacji transformatorowych.

5. Z kolei przedmiot sporu sądowo-administracyjnego w sprawie, na tle której wniesiono skargę konstytucyjną inicjującą niniejsze postępowanie przed TK, stanowił problem trwałego związania z gruntem kontenerów telekomunikacyjnych. Organy podatkowe i sądy administracyjne nie oceniały kontenera z punktu widzenia jego ulokowania w sieci lub w innym obiekcie uznanym za budowlę w świetle u.p.b. Taki wniosek wynika z analizy uzasadnienia wyroków WSA w S i NSA wydanych w sprawie skarżącej, a także jest oparty na następujących okolicznościach, stwierdzonych przez organ podatkowy i sądy.

Organ podatkowy uznał kontener za tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 u.p.b, który stanowi: „Ilekroć w ustawie jest mowa o: [...] tymczasowym obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki,

a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe”. Jak wynika z uzasadnienia wyroków sądów administracyjnych, sporne kontenery posadowione zostały na betonowych podporach znajdujących się wzdłuż ściany frontowej oraz wzdłuż ściany tylnej. Pomiędzy podporami pod spodem kontenera znajdowała się pusta przestrzeń na betonowym podłożu. Inny kontener posadowiony został na sześciu podporach betonowych, znajdujących się w rogu obiektu oraz pośrodku. Na tej podstawie organ podatkowy wykazał brak trwałego związania z gruntem. Z kolei w trakcie postępowania sądowo-administracyjnego skarżąca podnosiła, że kontenery posadowiono na fundamentach, co przesądza o trwałym związku z gruntem.

Z tą tezą nie zgodził się WSA w S [ ] oraz NSA. Zdaniem sądu I instancji, kontener telekomunikacyjny jest tymczasowym obiektem budowlanym. Tymczasowe obiekty budowlane są tylko pewną odmianą w zbiorze wszystkich obiektów budowlanych. Kontener telekomunikacyjny, będąc tymczasowym obiektem budowlanym, nie spełnia, wbrew twierdzeniom podatnika (spółki), wszystkich cech budynku, gdyż nie jest trwale związany z gruntem. Jest natomiast budowlą w rozumieniu art. 1a pkt 2 u.p.o.l., ponieważ nie jest ani budynkiem, ani obiektem małej architektury. Na okoliczność braku trwałego związku z gruntem, WSA powołał się na oględziny dokonane przez organ podatkowy. Wynikało z nich, że kontener posiada dach, ściany i fundament, jednakże nie jest na stałe powiązany z fundamentem. W opinii sądu, „pojęcie trwałego związania z gruntem» oznacza zarówno posiadanie przez obiekt budowlany fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego związania fundamentów z obiektem budowlanym. Obiektu budowlanego, w którym dolna płaszczyzna fundamentu znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonywaniem robót ziemnych, nie można uznać za trwale związany z gruntem” (wyrok WSA w S [ ] z października 2016 r., sygn. akt [ ] ; por. też wyrok WSA w S [ ] z października 2016 r., sygn. akt [ ] ). Od wyroku WSA skarżąca wniosła skargę, w której zarzucała niezgodną z prawem kwalifikację kontenerów telekomunikacyjnych.

NSA, oceniając zarzuty skarżącej, stwierdził, iż: „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”. Nie znajdują więc uzasadnienia zarzuty naruszenia art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l. „Słusznie bowiem przyjął Sąd I instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że w stanie faktycznym rozpatrywanej sprawy, mając na uwadze treść art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., kontener telekomunikacyjny jest budowlą”. Z powyższego wynika, iż NSA nie zakwestionował ustaleń faktycznych organu podatkowego, SKO i WSA wskazujących na brak trwałego związania kontenera z gruntem. Tym samym uznał rozstrzygnięcie sądu I instancji za prawidłowe. Z tym jednak stwierdzeniem sądu II instancji może pozostawać w dysharmonii wyrażona w uzasadnieniu wyroku teza, która stała się kanwą skargi konstytucyjnej: „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 [...]. 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” (wyroki NSA z lutego 2015 r., sygn. akt: , , ).

Na podstawie powyższej wypowiedzi NSA nie można wyprowadzać wniosku, że NSA dokonał innej niż WSA oceny stanu faktycznego i prawnego, uznając kontener za trwale związany z gruntem. Ta okoliczność nie stanowiła przedmiotu postępowania dowodowego przed NSA. Sąd II instancji uznał, że materiał dowodowy zebrany w sprawie jest wystarczający i prawidłowy, a ustalenia WSA w zakresie

braku trwałego związania z gruntem nie budzą wątpliwości. W tym stanie rzeczy powyższy *passus* (koncepcja funkcjonalna), który stanowi kanwę skargi konstytucyjnej, został przywołany, jak się wydaje, w celu wzmocnienia argumentacji. Na jego podstawie można wyprowadzić co najwyżej taki wniosek, że nawet gdyby kontener był trwale związany z gruntem i spełniał wszystkie cechy budynku, to w pewnych okolicznościach faktycznych, stanowiąc np. element zorganizowanej całości służącej prowadzeniu działalności gospodarczej, mógłby zostać zakwalifikowany jako budowla. Jako że sporny kontener nie był trwale związany z gruntem, to koncepcja funkcjonalna budowli nie miała, co należy jeszcze raz podkreślić, znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy skarżącej. W tym stanie rzeczy sąd II instancji nie mógł więc oprzeć swojej decyzji na zaskarżonej normie prawnej, odnoszącej się do obiektów budowlanych wykazujących wszystkie cechy budynku, jakie wynikają *expressis verbis* z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Ponadto dokonana przez WSA i NSA kwalifikacja prawna spornego obiektu nie miała związku z siecią, do której odnosi się także koncepcja funkcjonalna.

6. Inaczej problem ten widzi spółka, twierdząc, że funkcja obiektu stanowi dodatkową i nieznaną ustawodawcy przesłankę uznania kontenera za budowlę. Zdaniem skarżącej, takie znaczenie otrzymał zaskarżony przepis w praktyce, która ma charakter stały, powszechny, powtarzalny i determinuje faktycznie jednoznaczne odczytanie przepisu poddanego kontroli. W opinii Sejmu, nie można uznać trzech orzeczeń NSA, wydanych w sprawie skarżącej przez ten sam skład orzekający i w tym samym dniu, za trwałą i powszechną praktykę. Nie można tracić z pola widzenia innych rozstrzygnięć NSA, jakie zapadały w podobnych stanach faktycznych i prawnych, a które wymagają szerszego przywołania w celu ustalenia, czy istnieje utrwalona praktyka NSA w zakresie odwoływania się do tzw. koncepcji funkcjonalnej w sprawach dotyczących kontenerów.

W pierwszej sprawie, organ podatkowy decyzją z 9 sierpnia 2010 r. ustalił podatnikowi zobowiązanie w zakresie podatku od nieruchomości za lata 2005 i 2006. Przedmiotem opodatkowania były między innymi dwa kontenery, uznane w deklaracji podatkowej jako budynki związane z działalnością gospodarczą. W opinii organu, kontenery są budowlami, ponieważ nie są trwale związane z gruntem, a co za tym idzie podatek powinien być liczony od ich wartości („Kontener ma podstawę z podłogą ściany, dach, urządzenia: siłownia, szafa RBS i inne. Sprawia wrażenie



budynku, gdyż ma wszystkie cechy budynku oprócz trwałego związania z gruntem – można go bez uszczerbku dla jego właściwości fizycznych podnieść, przenieść za pomocą dźwigu i posadowić w innym miejscu, po uprzednim odłączeniu kabli zasilających energetycznych, kabli telekomunikacyjnych oraz odkręceniu śrub-kotew” – wyrok NSA z 24 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 783/12).

Od tej decyzji, podatnik wniósł odwołanie, wyrażając stanowisko, iż kontenery techniczne są budynkami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w związku z tym podstawą ich opodatkowania jest powierzchnia użytkowa. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w L                    utrzymało w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji. Od rozstrzygnięcia SKO, podatnik wniósł skargę do WSA w L                    , który wyrokiem z                    listopada 2011 r., sygn. akt                    utrzymał decyzję SKO. Wojewódzki Sąd Administracyjny w L                    wyraził pogląd, że: „kontenery techniczne [...] zlokalizowane przy

są obiektami budowlanymi w rozumieniu prawa budowlanego i nie są budynkami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Sporny kontener został posadowiony na fundamencie, ale przez tą okoliczność nie staje się on budynkiem. „Kontener przymocowany do fundamentu jest bowiem – w ocenie sądu – związany tylko z nim, natomiast nie jest na trwale związany z gruntem. Okoliczność ta wyklucza uznanie go za budynek”. Wyrok WSA w L                    został zaskarżony skargą kasacyjną podatnika. Sąd II instancji za prawidłowe uznał stanowisko wyrażone w zaskarżonym orzeczeniu, że kontener jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. Dalej NSA zauważył, że: „Istotną z punktu widzenia tych definicji przesłanką umożliwiającą zaliczenie konkretnego obiektu budowlanego do kategorii budynków jest jego trwale związanie z gruntem. Nie wystarczy zatem samo wskazanie, że dany obiekt został posadowiony na fundamencie, jeżeli poprzez sposób montażu nie można wykazać istnienia tego rodzaju trwałego związku z gruntem. Związany bowiem trwale z gruntem jest budynek, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji”. W konkluzjach NSA stwierdził, że: „Sporne w sprawie obiekty budowlane – kontenery telekomunikacyjne – nie mogą zostać zaliczone do budynków w ramach definicji wynikającej z przepisu art. 1a pkt 1 u.p.o.l. (brak trwałego związania z gruntem). Mogą być jednak budowlą w rozumieniu art. 1a pkt 2 u.p.o.l., ponieważ nie są budynkiem, ani obiektem małej architektury z art. 3 pkt 4 u.p.b.” (wyrok

NSA z 24 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 783/12; por. wydany w kontekście kontenera handlowego wyrok NSA z 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1381/10).

W kolejnej sprawie, NSA podkreślił, że: „Naczelny Sąd Administracyjny we wcześniejszym kasacyjnym wyroku z dnia 24 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 783/12, wyraził jednoznaczny pogląd o prawidłowości zaliczenia do budowy (a nie do budynków) kontenerów wchodzących w skład stacji przekaźnikowych. NSA wskazał też, że organy w wyniku oględzin dokonanych w toku postępowania podatkowego, prawidłowo oznaczyły kontenery stacji przekaźnikowych jako tymczasowe obiekty budowlane. Kontenery te, jako obiekty budowlane, posiadały dach, ściany, przy czym nie można było uznać, że są trwale związane z gruntem. Decydował o tym fakt możliwości łatwego ich oddzielenia od fundamentów (brak stałego powiązania z ławami fundamentowymi) i przeniesienia w inne miejsce” (wyrok NSA z 15 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 730/15). Ponadto, odpowiadając na wniosek strony o potrzebie skierowania do składu siedmiu sędziów NSA pytania, „czy kontener posiadający fundament jest trwale związany z gruntem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a tym samym stanowi budynek a nie budowlę dla celów jego opodatkowania podatkiem od nieruchomości?”, skonstatował, że żądanie takie nie zasługuje na uwzględnienie. „Zagadnienie, będące przedmiotem sporu w rozpoznawanej sprawie, nie wywołuje kontrowersji w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wykształciła się w tym zakresie jednolita linia orzecznicza, której przykładem jest stanowisko zaprezentowane przez NSA w wyroku z lutego 2015 r., sygn. akt [ ]”. Na marginesie uwag należy odnotować, że NSA odmówił wniesienia także pytania prawnego do TK.

Dwa rozstrzygnięcia NSA, z których jedno wyprzedza czasowo wyroki zapadłe w sprawie skarżącej, a drugie – odwołuje się do tych wyroków, wskazuje, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem NSA, kontener telekomunikacyjny posadowiony na fundamencie nie może zostać uznany za budynek z powodu braku trwałego związania z gruntem. Jest on bowiem połączony z fundamentem w sposób umożliwiający jego demontaż i przeniesienie w inne miejsce. Dokonując kwalifikacji prawnej tego obiektu budowlanego w celach podatkowych, sądy administracyjne i organy podatkowe nie stosują żadnego dodatkowego, a w szczególności pozaustawowego kryterium. Wobec tego cecha funkcjonalna, będąca zdaniem skarżącej źródłem niedozwolonej ingerencji w jej konstytucyjne prawa, nie stanowi o istocie budynku. Może mieć ona natomiast znaczenie w dwóch przypadkach.

W pierwszym, gdy kontener byłby trwale związany z gruntem, ale wchodził w skład sieci, co pozostaje poza sporem w niniejszej sprawie. W drugim, kryterium funkcjonalne mogłoby mieć znaczenie dla ustalania wartości podstawy opodatkowania, tj. czy podstawę opodatkowania stanowi jedynie wartość samego kontenera telekomunikacyjnego oraz przyłączy, bez urządzeń technicznych związanych z przetwarzaniem sygnału telekomunikacyjnego, czy też wspomniane urządzenia techniczne związane z przetwarzaniem sygnału telekomunikacyjnego znajdujące się w kontenerze mogą zostać uznane za zapewniające możliwość użytkowania (kryterium funkcjonalne) obiektu budowlanego (kontenera) zgodnie z jego przeznaczeniem (np. wyrok WSA w Lublinie z 19 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Lu 400/14). To zagadnienie znajduje się także poza sporem w niniejszej sprawie.

Tezę Sejmu, że spór zainicjowany skargą konstytucyjną dotyczy sfery stosowania prawa, potwierdza wyrok NSA z 12 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 950/15. W sprawie tej NSA stanął na stanowisku, zgodnym z dotychczasową linią orzeczniczą, że kontenery nie mogą być uznane za budynki z powodu braku trwałego związania z gruntem: „Przenosząc te ogólne uwagi na grunt rozpoznawanej sprawy za trafną należało uznać ocenę wyrażoną w zaskarżonym wyroku, że w oparciu o omówione przepisy Prawa budowlanego sporne w sprawie obiekty budowlane – kontenery telekomunikacyjne – nie mogą zostać zaliczone do budynków w ramach definicji wynikającej z przepisu art. 1a pkt 1 u.p.o.l. (brak trwałego związania z gruntem). Mogą być jednak budowlą w rozumieniu art. 1a pkt 2 u.p.o.l., ponieważ nie są budynkiem, ani obiektem małej architektury z art. 3 pkt 4 P.b. (pkt 20 uzasadnienia wyroku)”. Sąd nie zastosował żadnej dodatkowej, pozaustawowej przesłanki w celu kwalifikacji przedmiotu opodatkowania. Podobnie w sprawie zawisłej przed TK o kwalifikacji kontenera do kategorii budowli zadecydował jedynie sposób związania z gruntem. Z kolei funkcja (przeznaczenie) obiektu nie stanowiła dodatkowej przesłanki uznania go za budowlę.

7. Powyższe ustalenia skłaniają Sejm do wniosku, że skarga zmierza do zmiany kwalifikacji podatkowej kontenera telekomunikacyjnego posadowionego na fundamencie i uznania go przez TK za budynek. Nie chodzi w niej o hierarchiczną kontrolę prawa, ale o zaprzeczenie tezie obecnej w orzecznictwie sądów

administracyjnych, że kontener posadowiony na fundamencie nie jest trwale związany z gruntem. W tym kontekście jednoznacznym zamiarem spółki jest próba wzruszenia wydanych względem niej aktów stosowania prawa. O takim charakterze skargi przesądza przede wszystkim treść normy prawnej, zrekonstruowanej przez skarżącą na podstawie wyroków NSA, a pozbawionej znaczenia w jej sprawie. Nie dostrzega ona, że sądy I i II instancji nie miały problemów z ustaleniem podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Wysłownie bowiem art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie pozostawia wątpliwości, że budynkiem jest 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. Skoro kontener nie był trwale związany z gruntem, to nie mógł być budynkiem. Z taką kwalifikacją obiektu budowlanego nie zgadza się skarżąca, co wynika z analizy postępowania sądowno-administracyjnego.

Zgodnie z obowiązującym modelem skargi konstytucyjnej, jej przedmiotem mogą być tylko akty normatywne, nie zaś celowość i słuszność wydania rozstrzygnięcia sądowego. Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego jest orzekanie w sprawach zgodności aktów normatywnych z Konstytucją w celu wyeliminowania z systemu prawnego przepisów prawa niezgodnych z ustawą zasadniczą. Do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie należy natomiast ocena prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy ani kontrola sposobu stosowania przepisów przez orzekające w sprawie organy (zob. np. postanowienia TK z: 20 lipca 2011 r., sygn. akt Ts 303/10; 27 grudnia 2011 r., sygn. akt Ts 108/10; 7 lutego 2012 r., sygn. akt Ts 309/11).

Wobec powyższego należy uznać, że analizowana skarga konstytucyjna nie spełnia warunków formalnych, ponieważ wymierzona jest przeciw aktom stosowania prawa wydanym wobec skarżącej.

8. W konkluzjach Sejm stwierdza, że: po pierwsze, skarga konstytucyjna zmierza do wzruszenia i zmiany wyroków WSA i NSA, jakie zapadły w sprawie skarżącej oraz dotyka problemów stosowania prawa, do których rozwiązania nie jest uprawniony TK. Po drugie, skarżona norma prawna nie była podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie skarżącej. Po trzecie, w sprawach dotyczących kontenerów zaskarżona norma prawna nie może być uznana za ukształtowaną w drodze trwałej, powtarzalnej i powszechnej praktyki najwyższych organów

sądowych. Mając powyższe na uwadze, Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Marek Kuchciński', written in a cursive style.

Marek Kuchciński