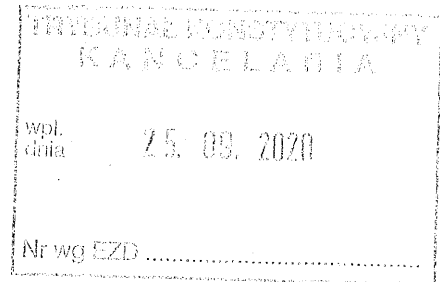


Warszawa, dnia 21 września 2020 r.

Do
Trybunału Konstytucyjnego
ul. Jana Christiana Szucha 12A
00-918 Warszawa
Skarżąca: G sp. z o.o.

zastępowana przez: Mirosława Siwiński
radcę prawnego WA-9949
Advicero Nexia Sp. z o.o.
ul. Moniuszki 1A
00-014 Warszawa



SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając na zasadzie i w granicach pełnomocnictwa za G sp. z o.o. (pełnomocnictwo w załączeniu), po wyczerpaniu instancyjnego toku postępowania, na podstawie art. 79 ust. 1 i art. 188 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² oraz na podstawie art. 53 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym³

składam skargę konstytucyjną i wnoszę o stwierdzenie, że:

przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁴ w zw. z art. 3 pkt 1, 3, 3a, 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlanego⁵ w zw. z art. 1 ust. 1, art. 2 pkt 1, art. 9, art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych⁶ w brzmieniu obowiązującym w 2017 r. jest niezgodny z przepisem:

- a) art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie definicji budowli której rekonstrukcja wymaga sięgnięcia do dwóch ustaw pozapodatkowych i wielu zawartych w nich przepisów, w tym kwalifikacji zawartej w załącznikach, co przekłada się na to, że są one niezgodne z zasadą Państwa Prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny,
- b) z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie definicji budowli obejmującej również elementy niebudowlane, których jednak wartość jest ponad dwukrotnie wyższa niż elementów

¹ Zwany dalej „Stroną”

² Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., zwana dalej „Konstytucją RP” lub „Konstytucją”.

³ Dz. U. z 2019 r., 2393

⁴ Dz. U. 2014 r. poz. 849, zwana dalej „upol”.

⁵ T.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 ze zm., dalej: **Ustawa – Prawo budowlane**.

⁶ T.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 961, dalej: **Ustawa o inwestycjach**.

budowlanych przez co zakres opodatkowania jest trzy razy wyższy niż od budowli definiowanych według wcześniejszych i późniejszych przepisów, co przekłada się na to, że są one niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych,

- c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiej definicji budowli powodującej trzykrotny wzrost poziomu opodatkowania tylko dla jednego jej rodzaju to jest elektrowni wiatrowych podczas gdy w przypadku innych rodzajów budowli, w tym także stanowiących elektrownie innych rodzajów.

Niniejszą skargę wnoszę z uwagi na to, iż na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷ dnia lutego 2020 r. (odpis wyroku doręczony pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 1 lipca 2020 r.) Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o sygn. akt _____, w związku z którym doszło do naruszenia konstytucyjnych zasad: nakładania ciężarów publicznych w drodze jasnych i klarownych przepisów ustawowych, zasady poprawnej legislacji i pewności prawa, zasady szczególnej określoności regulacji daninowych oraz nakładania ciężarów publicznych w sposób nie naruszający istoty prawa własności.

Od wskazanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Stronie nie przysługuje środek zaskarżenia lub środek odwoławczy – zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. regulującej postępowanie przed tym Sądem, jak również przepisami ustrojowymi sądów administracyjnych zawartymi w przepisach ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych⁸ oraz ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁹.

Nadto wnoszę o zasądzenie kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym według norm przepisanych.

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny.

W dniu _____ maja 2017 r. (data wpływu do Organu) Spółka wystąpiła do Organu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego¹⁰. We wniosku Spółka w kontekście przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego zadała następujące pytanie:

- *czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. t _____ nie stanowi budowli (ani części budowli) w rozumieniu o PiOL i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem nieruchomości?*

Zdaniem Spółki, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. t _____ (podobnie jak miało to miejsce przed tą datą) nie stanowi budowli (ani części budowli) w rozumieniu ustawy upol¹¹ i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Skarżąca przedstawiła we Wniosku szczegółowe uzasadnienie i ocenę prawną ww. stanowiska dokonując analizy przepisów Ustawy o PiOL, Ustawy – Prawo budowlane i Ustawy o inwestycjach. Spółka przytoczyła też szereg interpretacji indywidualnych prawa podatkowego wydanych przez organy podatkowe w analogicznych stanach faktycznych, jakie potwierdzały stanowisko Spółki reprezentowane we Wniosku.

⁷ Dz. U. z dnia 2019 r. poz. 2325 ze zm.

⁸ Dz. U. z 2019 r., poz. 2167 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 25 lipca 2002 r.” lub Prawo o ustroju sądów administracyjnych”.

⁹ Dz. U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.

¹⁰ Dalej: **Wniosek**.

¹¹ We Wniosku zwana „ustawą o PiOL”

W dniu czerwca 2017 r. Organ wydał Interpretację (doręczoną pełnomocnikowi Spółki 12 lipca 2017 r.), w której uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe. W związku z nowelizacją przepisów PPSA, zgodnie z którą warunkiem złożenia skargi na interpretację indywidualną prawa podatkowego wydaną po 1 czerwca 2017 r. (tj. tak jak w niniejszej sprawie), nie jest uprzednie złożenie wezwania do usunięcia naruszenia prawa, Spółka pismem z sierpnia 2017 r. złożyła do WSA skargę na Interpretację.

Wyrokiem z listopada 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w G oddalił skargę Spółki. Następnie Spółka dokonała dopłaty podatku zgodnie z

Wyrok ten został zaskarżony skargą kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego przez Pełnomocnik Skarżącej. W wyniku tego Naczelny Sąd Administracyjny wydał dnia lutego 2020 r. w sprawie o sygn. akt . Odpis wyroku wraz z uzasadnieniem pisemnym został doręczony pełnomocnikowi Spółki 29 czerwca 2020 r.

Naruszenie konstytucyjnych zasad poprawnej legislacji i pewności prawa w zakresie nakładania ciężarów publicznych w postaci podatków oraz ochrony prawa własności w zakresie przekraczającym prawo do nakładania ciężarów publicznych.

1. Treść skarżonej normy prawnej i jej zastosowanie w sprawie.

W niniejszej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w G oparły swoje rozstrzygnięcia na stwierdzeniu, iż Strona powinna była opodatkować podatkiem od nieruchomości za 2017 r. elektrownie wiatrową jako całość, razem z częściami niebudowlanymi.

Zgodnie z **art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o PiOL** za budowlę uznaje się:

- 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.

Określenie tego, jakie elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę, powinno nastąpić poprzez analizę Ustawy - Prawa budowlane, ponieważ w upol brak jest odrębnej definicji tego pojęcia i regulacje tej ustawy wprost odwołują się do definicji zawartych w Ustawie - Prawo budowlane i w tym zakresie stan prawny nie ulega zmianie. I też w tym zakresie sprawa nie była sporna.

Norma skarżonego przepisu wypływająca z cytowanego artykułu, która została zastosowana w niniejszej sprawie, zrekonstruowana została przez Naczelny Sąd Administracyjny w wydanym w niniejszej sprawie wyroku:

„Rozstrzygnięcie sprawy wiąże się w istocie z ustaleniem, jak od 1 stycznia 2017 r. należało rozpoznawać przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w przypadku elektrowni wiatrowych, to jest, czy przedmiot opodatkowania stanowił jedynie fundament oraz wieża (część budowlana), czy też całość, na którą składają się wymienione składniki budowlane oraz tzw. element techniczny elektrowni wiatrowej.(...)”

Spór odnosi się więc do oceny zamkniętego stanu prawnego, obowiązującego w przedziale czasowym od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2017 r.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. nastąpiła zmiana sposobu określania przedmiotu opodatkowania w analizowanym zakresie, co wpłynęło na istotny wzrost obciążeń daninowych z tytułu tego podatku. Definicja budowli pod nazwą "elektrownia wiatrowa" zawarta w art. 2 ust. 1 u.i.e.w., stała się definicją także na gruncie Prawa budowlanego i to przepisy u.i.e.w. przesądzają, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową, z czego wywieść należy, że ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania wymaga sięgnięcia aż do trzech ustaw: u.p.o.l., Prawa budowlanego

oraz u.i.e.w. Ponadto prawidłowo Sąd pierwszej instancji wskazał, że poglądowni, iż przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest jedynie fundament i wieża elektrowni wiatrowych, sprzeciwia się treść art. 17 u.i.e.w., który potwierdza wolę ustawodawcy zmiany warunków opodatkowania z dniem 1 stycznia 2017 r. Wejście w życie przepisów u.i.e.w. oraz dokonana z tym samym dniem nowelizacja Prawa budowlanego oznaczały powrót do rozwiązań legislacyjnych sprzed nowelizacji Prawa budowlanego z dnia 26 września 2005 r.

(...) Rozważania dotyczące określenia tego, co w świetle treści przytoczonych unormowań stanowiło z dniem 1 stycznia 2017 r. przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (w przypadku elektrowni wiatrowych), winny zostać poprzedzone omówieniem ogólnych zasad dotyczących stosowania i wykładni przepisów nakładających obowiązek ponoszenia danin, w tym podatków. Należy tu przypomnieć treść art. 217 Konstytucji RP, z którego wynika, że "nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy". Z przytoczonej regulacji wynika, że przedmiot opodatkowania stanowi istotny element konstrukcji podatku. Dopiero po jego ustaleniu możliwe jest określenie podstawy opodatkowania i zastosowanie właściwej stawki podatkowej. Nie ulega zatem wątpliwości, że przedmiot opodatkowania (podobnie jak inne elementy konstrukcyjne podatku) winien być w sposób jasny sprecyzowany w ustawie, by nie narażać podatnikowi istotnych problemów z konkretyzacją obowiązku daninowego, zwłaszcza w procesie samoobliczenia podatku. Przepis ten, w powiązaniu chociażby z art. 84 Ustawy Zasadniczej ("Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie"), powinien stanowić punkt wyjścia przy dokonywaniu interpretacji unormowań wywołujących skutki podatkowe. Jest to konieczne zwłaszcza wówczas, gdy jak w rozpatrywanym przypadku o obowiązku podatkowym decydować mają nie tylko przepisy zawarte w ustawie podatkowej, lecz również w innych ustawach. (...)

Ustalenie, jakie elementy w przypadku elektrowni wiatrowej składają się na przedmiot opodatkowania, wymaga w pierwszej kolejności odwołania się do treści właściwego przepisu ustawy podatkowej. Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości sprecyzowany został w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wymienione w nim zostały "budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej". Definicja budowli nakreślona została w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w świetle której oznacza ona "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". Nie budzi wątpliwości, że elektrownie wiatrowe są "związane z prowadzeniem działalności gospodarczej". Wątpliwości wiążą się ze sposobem postrzegania definicji budowli. Samą definicję zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. można wprawdzie uznać za niepełną (niepozwalającą na samodzielne skonstruowanie normy prawnej), jednak wynikają z niej określone implikacje. Wytycza ona pewne kryteria, jakim odpowiadać winna budowla dla celów podatkowych. Zatem budowla to: 1) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury); 2) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Kluczowe znaczenie ma zatem właściwe odczytanie pierwszego z wymienionych zagadnień. Rysują się tu kolejne pytania: 1) jak rozumieć pojęcie "objektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego"; 2) co to są "przepisy prawa budowlanego". Z drugim z wymienionych zagadnień wiążą się kwestie związane z ustaleniem, czy przepisy u.i.e.w. mogą zostać zaliczone do "przepisów prawa budowlanego" w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i jakie to ma znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego problemu. Ważne jest również to, jak "głęboko" można sięgać do regulacji pozapodatkowych przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania. W konsekwencji istotnej wagi nabiera rozstrzygnięcie, czy przepisy u.i.e.w. miały w 2017 r. zastosowanie do ustalania przedmiotu opodatkowania. Jeśli tak, to jakie i w jakim zakresie. W przywołanym już powyżej wyroku w sprawie P 33/09 Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że definicje wyrazów "budynek" i "budowla", sformułowane w art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l., obarczają nie tylko mankamenty, które zostały stwierdzone przy okazji analizy Prawa budowlanego, lecz one same stanowią źródło nowych niejasności. Trybunał Konstytucyjny potwierdził wprawdzie, że posługiwanie się w tekście prawnym odesłaniami jest zgodne z dyrektywami zawartymi w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 283), jednak wyraźnie wskazywał na konieczność zapewnienia gwarancji dostatecznej określoności regulacji prawnych. Powtórzone to zostało między innymi w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15. Nie stwierdzając w wymienionych judykatach niekonstytucyjności ocenianych regulacji Trybunał Konstytucyjny zarazem wskazał na sposób odtworzenia na ich podstawie norm prawnych jako wypowiedzi warunkujących ich zgodność z Ustawą Zasadniczą.

Należy zatem za Trybunałem Konstytucyjnym powtórzyć, że z punktu widzenia standardów konstytucyjnych zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą zostać objęte budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, należące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie, innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym. Jednocześnie Trybunał zwrócił uwagę, iż "nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane". To ostatnie spostrzeżenie wiąże się z wyjaśnieniem użytego w art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l. wyrażenia: "przepisy prawa budowlanego", a nie "przepisy Prawa budowlanego". Tylko posłużenie się przez ustawodawcę drugim ze zwrotów pozwalałoby na przyjęcie tezy o jednoznacznym odesłaniu do Prawa budowlanego. Za błędne wobec tego uznać należy wnioskowanie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. poprzez zwrot "w rozumieniu przepisów prawa budowlanego" odsyła wyłącznie do Prawa budowlanego. W przypadku natomiast pojęcia "obiekt budowlany" Trybunał zauważył, że poza Prawem budowlanym żaden inny akt normatywny, regulujący zagadnienia związane z procesem budowlanym, nie zawiera definicji tego określenia. Uzupełniająco należy wskazać, że pojęcie "obiekt budowlany" nie zostało również zdefiniowane w u.i.e.w. Zasadny jest zatem wniosek, że odpowiedzi na pytanie, co stanowi "obiekt budowlany" w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., należy poszukiwać w treści Prawa budowlanego.

Skoro zatem "budowlą", o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 upo!, jest obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, to stwierdzić należy, że w świetle tego przepisu (w brzmieniu obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r.) przez obiekt budowlany należy rozumieć "budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych". Uznanie obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało od wzniesienia go z użyciem

wyrobów budowlanych. Komentowana ustawa nie zawiera definicji wyrobów budowlanych. Do wyrobów budowlanych nawiązuje art. 10 Prawa budowlanego, zgodnie z którym "wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych, umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem."

Z kolei pojęcie wyrobu budowlanego ustawodawca zdefiniował w ustawie z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1570, z późn. zm.) poprzez odesłanie w art. 2 pkt 1 wprost do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88, s. 5, z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem "wyrób budowlany" oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Omawiana definicja "wyrobu budowlanego" wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu oraz właściwości wyrobu (zestawu). Celem tym jest trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym (por. też A. Despot-Mładanowicz, w: A. Plucińska-Filipowicz [red.], M. Wierzbowski [red.], K. Buliński, A. Despot-Mładanowicz, T. Filipowicz, A. Kosicki, M. Rypina, M. Winceniak, Prawo budowlane. Komentarz, WKB 2018, SIP LEX, komentarz do art. 3).

Zwrot legislacyjny "wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych", jakim posłużył się ustawodawca w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, może budzić pewne wątpliwości interpretacyjne. Chodzi mianowicie o ustalenie, czy uregulowanie to oznacza, że budowlą (budynkiem, obiektem małej architektury) jest obiekt wzniesiony tylko z wykorzystaniem wyrobów budowlanych. Rozumowaniu takiemu przeczą jednak pozostałe fragmenty art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego - "wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Ustawodawca nie użył też w analizowanym przepisie określenia "wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych" (lub np. "składający się tylko z wyrobów budowlanych"), a jedynie z ich "wykorzystaniem". To wszystko nie pozwala na negowanie tezy, że określenie "z wykorzystaniem" oznacza użycie do wzniesienia obiektu budowlanego również innych elementów, niż wyroby budowlane (np. elementy techniczne). Pozostaje wszakże wątpliwość, czy winny być one trwale wbudowane w obiekt budowlany (podobnie jak instalacje), czy wchodzą również do tej kategorii wymienne elementy eksploatacyjne. Logika wskazuje, że "udział" wyrobów budowlanych w obiekcie budowlanym winien mieć charakter dominujący. Powinien w zasadniczy sposób wpływać na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących tychże obiektów.

Pogląd, że "obiektem budowlanym będą takie obiekty, w których wyroby budowlane wysuwają się na pierwszy plan i wpływają na ich właściwości", wyprowadzany również z treści przytoczonego rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011, obecny jest w doktrynie (por. W. Morawski, "Wpływ definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości - przypadkowa rewolucja?", publ. Przegląd

Podatkowy Nr 6 z 2015 r., s. 28). Przyjąć wobec tego trzeba, że w świetle przytoczonego przepisu, do wzniesienia budowli mogły być również użyte pewne elementy techniczne, niemające jednak charakteru dominującego w stosunku do całości. Fakt ten nie przesądza jednak sam w sobie o kwalifikacji tak wytworzonej całości do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a jedynie o zaliczeniu danego obiektu do kategorii obiektów budowlanych. Przypomnieć też wypada, że elektrownie wiatrowe zostały z dniem 16 lipca 2016 r. ujęte w rubryce XXIX załącznika do Prawa budowlanego, jako jedna z kategorii obiektów budowlanych, co dodatkowo potwierdza ich status jako obiektu budowlanego.

Ważne jest natomiast ustalenie, czy elektrownia wiatrowa mogła być rozpoznana jako obiekt budowlany i budowla wyłącznie na podstawie Prawa budowlanego z dniem wejścia w życie przepisów u.i.e.w., tj. z dniem 16 lipca 2016 r. Dopiero bowiem w przypadku potwierdzenia tezy, że przepisy Prawa budowlanego pozwalają na rozpoznanie elektrowni wiatrowej jako budowli, należy rozstrzygnąć kluczową kwestię, czy u.i.e.w., a przede wszystkim art. 2 ust. 1 tej ustawy, modyfikuje (a właściwie uściśla) pojęcie budowli w odniesieniu do elektrowni wiatrowej, a w konsekwencji przesądza, jakie elementy wchodzi w jej skład - również z punktu widzenia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Równoległe do wejścia w życie regulacji u.i.e.w. dokonano również zmian w Prawie budowlanym. Zmiany te m.in. polegały na wykreśleniu z art. 3 pkt 3 zwrotu "elektrowni wiatrowych" z fragmentu, który brzmiał - "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)." Kolejna zmiana polegała na rozbudowaniu treści kategorii XXIX tabelarycznego załącznika do ustawy Prawo budowlane, w którym wymieniono enumeratywnie "Kategorie obiektów budowlanych". W dotychczasowej treści kategoria ta obejmowała tylko "wolno stojące kominy i maszty", a po nowelizacji m.in. "wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe". Z treści zatem załącznika (kategoria obiektów budowlanych XXIX - m.in. elektrownie wiatrowe), w powiązaniu z funkcjonującym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego określeniem "urządzenia techniczne" wyprowadzić można wniosek, że mimo wejścia w życie uiew elektrownię wiatrową można było identyfikować jako budowlę - urządzenie techniczne, również w rozumieniu Prawa budowlanego. (...)

W wyniku omawianej nowelizacji Prawa budowlanego określono więc, że budowlę stanowią części budowlane urządzeń technicznych, zaliczając do tychże urządzeń obok elektrowni wiatrowych także kotły, piece przemysłowe, elektrownie wiatrowe i inne urządzenia. Zwrot ten został powtórzony po zmianie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, dokonanej ustawą z dnia 7 czerwca 2018 r. W tych uwarunkowaniach prawnych próba zdefiniowania elektrowni wiatrowej jako "wolno stojącego urządzenia technicznego" i w związku z tym opodatkowanego w całości, z pominięciem zwrotu "części budowlane (...) innych urządzeń technicznych" może budzić pewne wątpliwości. Są to bowiem zwroty równoważne, stąd dokonanie wyboru pojęcia prowadzącego do negatywnych dla podatnika skutków (przy braku innych wyraźnych wypowiedzi legislacyjnych) prowadziłoby do kolizji z zasadą in dubio pro tributario. Trudno też podzielić stanowisko, że zmiany w Prawie budowlanym wprowadzone ustawą z dnia 16 lipca 2016 r. oznaczały swoisty "reset" skutków nowelizacji tej ustawy, dokonanej z dniem 26 września 2005 r. Przed tą datą art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie wymieniał w ogóle elektrowni wiatrowych, nie zostały one wymienione również w załączniku do ustawy jako kategoria obiektu budowlanego. W rubryce dotyczącej kategorii XXIX wyróżnione były natomiast "wolno stojące kominy i maszty". Załącznik stanowi integralną część ustawy (a nie innych aktów prawnych), postanowienia w nim zawarte mają tożsamą moc, a Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie P 33/09 wskazał, że "podatkiem od nieruchomości mogą zostać objęte budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa

budowlanego, należące do kategorii obiektów, które expressis verbis wymieniono w tym przepisie, innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej". Jednakże, aczkolwiek istotne znaczenie ma fakt, że określony obiekt (jak np. elektrownia wiatrowa) został wymieniony w załączniku jako obiekt budowlany, odpowiedzi na pytanie, czy jest to budynek, czy też budowla, należy szukać poprzez powiązanie zapisu załącznika z postanowieniami bądź art. 3 pkt 2 Prawa budowlanego, bądź art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Ponieważ nie ma wątpliwości, że elektrownia wiatrowa - jako obiekt budowlany wymieniony w rubryce XXIX załącznika do Prawa budowlanego - nie odpowiada cechom budynku, nakreślonym w art. 3 pkt 2 tej ustawy (nie jest też obiektem małej architektury), konieczne jest rozważenie, czy jest to "wolnostojące urządzenie techniczne", czy też "część budowlana innego urządzenia technicznego". Analiza wyłącznie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w powiązaniu z postanowieniami załącznika do Prawa budowlanego (rubryka XXIX) oraz art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, z uwzględnieniem zasady in dubio pro tributario wywodzonej z art. 2a Ordynacji podatkowej, może naprowadzać na wniosek, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości winny pozostawać od dnia 1 stycznia 2017 r. wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych. Teza taka byłaby wszakże uprawniona, gdyby nie art. 2 pkt 1 u.i.e.w., którego znaczenia nie można pominąć. W myśl tego przepisu, elektrownia wiatrowa oznacza budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej, niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478, z późn. zm.).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, art. 2 pkt 1 u.i.e.w. uzupełnia katalog budowli wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Podstawowe znaczenie ma użyty w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. zwrot legislacyjny "w rozumieniu przepisów prawa budowlanego". Skoro nakreślona w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. definicja elektrowni wiatrowych została skonstruowana na potrzeby "przepisów prawa budowlanego", to okoliczność ta nie może zostać nie uwzględniona w procesie wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Powtórzyć należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie P 33/09 zauważył, iż "nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane". W piśmiennictwie wskazuje się na istnienie wątpliwości odnośnie do poprawności realizacji zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłania do "przepisów prawa budowlanego". Nie ulega bowiem wątpliwości, że definicja ujęta w przepisach podatkowych powinna mieć zawsze pierwszeństwo przed definicją zawartą w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła.

Podkreśla się, że skoro art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odsyła do "przepisów prawa budowlanego", to należy rozstrzygnąć, czy regulacje u.i.e.w. mieszczą się w zakresie tego pojęcia. Zaznacza się przy tym, że u.i.e.w. reguluje kwestie dotyczące lokalizacji inwestycji, a nie samego procesu budowlanego. Uwagi te nie mają jednak znaczenia dla rozstrzygnięcia, bowiem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odsyła do "przepisów prawa budowlanego" w odniesieniu do pojęcia "obiektu budowlanego" (czy też "urządzenia budowlanego"), a nie budowli. Z wcześniejszych rozważań wynika zaś, że do elektrowni wiatrowej zastosowanie znajduje definicja obiektu budowlanego zawarta w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego w powiązaniu z kategorią XXIX załącznika do Prawa budowlanego, a więc pojęcie ukształtowane w "przepisach prawa budowlanego".

Należy dostrzec mankamenty związane z wprowadzeniem w życie przepisów u.i.e.w. i konsekwencje z tym związane w zakresie opodatkowania farm wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Nie mają one jednak na tyle kwalifikowanego charakteru, by prowadziły do powstania istotnych wątpliwości co do zgodności analizowanych norm prawnych z Ustawą Zasadniczą oraz by wyłączona lub w znacznym stopniu ograniczona została możliwość skonstruowania normy prawnej w oparciu o art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w powiązaniu z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, rubryki XXIX załącznika do Prawa budowlanego oraz art. 2 pkt 1 u.i.e.w., zwłaszcza w kontekście standardów interpretacyjnych wyznaczonych przez Trybunał Konstytucyjny w wyrokach o sygn. akt P 33/09 oraz SK 48/15. Skonstruowanie normy prawnej, określającej przedmiot opodatkowania z uwzględnieniem treści art. 2 pkt 1 u.i.e.w., to proces złożony, wymaga bowiem sięgnięcia do regulacji zawartych w dwóch ustawach pozapodatkowych, tj. do Prawa budowlanego (dla określenia czy elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, bo tego nie rozstrzyga u.i.e.w.) oraz do u.i.e.w.

Jakkolwiek Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie P 33/09 uznał tego typu sytuację za wadliwą, jednak wada ta nie ma charakteru kwalifikowanego, skutkującego stwierdzeniem niekonstytucyjności przepisu. Nie można zatem wykluczyć możliwości skonstruowania normy podatkowej na podstawie przepisów mieszczących się w różnych ustawach, choć sytuacją pożądaną jest, aby podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, w tym dotyczące przedmiotu opodatkowania, wynikały wprost z ustawy podatkowej. W myśl art. 2 pkt 1 w u.i.e.w. przez elektrownię wiatrową należy rozumieć budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 cytowanej ustawy o odnawialnych źródłach energii.

Przepis ten jest dość nieprecyzyjny, zważywszy wymogi dotyczące budowy norm daninowych. Posłużenie się w tym przepisie określeniem "co najmniej", świadczy o tym, że ustawodawca przewidywał możliwość objęcia pojęciem części składowych elektrowni wiatrowej także innych elementów, niż w przepisie tym wymienione. Jakich, to z przytoczonej regulacji nie wynika. Umieszczenie określenia "co najmniej" przed zwrotem "z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych" naprowadza na wniosek, że ustawodawca dopuszcza objęcie zakresem pojęcia "elektrownia wiatrowa" również niewymienionych w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. elementów budowlanych. O ile tego typu rozwiązanie jest możliwe do przyjęcia definicji budowli, kreowanej na potrzeby przepisów prawa budowlanego, o tyle taka konstrukcja nie precyzuje, co mianowicie stanowić może jeden z elementów pozwalających na skonkretyzowanie przedmiotu opodatkowania. Przyjęcie tezy, że definicja w takim kształcie mieści się w zakresie przedmiotowym unormowania art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., byłoby sprzeczne z omówionymi dyrektywami interpretacyjnymi, sformułowanymi przez Trybunał Konstytucyjny chociażby w wyroku w sprawie P 33/09, dotyczącymi dookreśloności obowiązku podatkowego. Skoro bowiem art. 2 ust. 1 u.i.e.w. nie przesądza, jakie elementy składać mają się na pojęcie elektrowni wiatrowej (można tu nawet mówić o nieograniczonym katalogu), odnośnienie tak skonstruowanej definicji do podatkowego ujęcia budowli - w świetle dyrektyw interpretacyjnych wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 - należałoby uznać za niedopuszczalne. Realizacja zasady dookreśloności obowiązku daninowego przy konstruowaniu normy podatkowej określającej przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wymaga zatem pominięcia użytego zwrotu "co najmniej" i uznania, że przedmiotem opodatkowania tym podatkiem objęte były od dnia 1 stycznia 2017 r. wyłącznie fundament, wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych, wymienione w art. 2 ust. 2 u.i.e.w. Nadto, skoro z definicji budowli

w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wyłączone zostały mikroinstalacje w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o odnawialnych źródłach energii, obiekty takie z dniem 1 stycznia 2017 r. pozostawały również poza zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Treść art. 17 u.i.e.w. potwierdza fakt zmiany opodatkowania elektrowni wiatrowych, wynikającej z zestawienia przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., art. 3 pkt 1, zwrotów użytych w rubryce XXIX załącznika do Prawa budowlanego oraz treści art. 2 pkt 1 u.i.e.w. W myśl tego pierwszego przepisu, "od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy." Regulacja ta w kontekście art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wskazuje, że z dniem 1 stycznia 2017 r. nastąpiła zmiana sposobu ustalania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, mająca zasadniczy wpływ na wysokość opodatkowania tym podatkiem elektrowni wiatrowych. Użycie w art. 17 u.i.e.w. sformułowanie "podatek od nieruchomości (...) ustala się" sugeruje wprawdzie, że regulacja ta dotyczy wyłącznie tak zwanych decyzji podatkowych konstytucyjnych, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, a nie decyzji deklaratoryjnych, w których "określa się" wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy ustawy. Decyzje ustalające w zakresie podatku od nieruchomości wydawane są wyłącznie w odniesieniu do osób fizycznych (art. 6 ust. 7 u.p.o.l.), a nie jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej i osób prawnych, co mogłoby sugerować, że art. 17 u.i.e.w. dotyczy wyłącznie osób fizycznych. Wniosek taki nie jest jednak poprawny, bowiem uznanie, że wskazany przepis intertemporalny dotyczyć może wyłącznie osób fizycznych naruszałoby podstawowe standardy konstytucyjne, w tym zasadę równości. Oznaczałoby to bowiem wprowadzenie nowych zasad opodatkowania w różnym czasie - dla osób fizycznych od dnia 1 stycznia 2017 r., a dla osób prawnych już z datą wejścia w życie u.i.e.w. Z tych też względów określenie "ustala się" należy tłumaczyć z uwzględnieniem znaczenia tych wyrazów w języku potocznym, a nie w kontekście znaczeniowym wynikającym z art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Istnieją zatem podstawy do uznania, że przepisy u.i.e.w., a zwłaszcza art. 2 ust. 1 tej ustawy, miały zastosowanie do skonstruowania normy prawnej regulującej przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Analiza art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w związku z art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz opisu zawartego w załączniku do Prawa budowlanego w kontekście relacji tych unormowań do art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wskazuje, że ten ostatni przepis uzupełnia, a nawet modyfikuje regulacje Prawa budowlanego. Art. 2 pkt 1 u.i.e.w. uzupełnia (modyfikuje) bowiem katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Jak słusznie zauważa R. Dowgier, "w istocie to nie Prawo budowlane lecz u.i.e.w. przesądza o tym, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową i że są to zarówno elementy budowlane, jak i niebudowlane (techniczne)" (zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" Nr 9 z 2016 r., s. 8). Dlatego też uznać należy, że w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały elektrownie wiatrowe, a przedmiotem opodatkowania tym podatkiem objęte były wyłącznie fundament i wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych, wymienione w art. 2 pkt 2 u.i.e.w."

Z wykładnią tą w niniejszej skardze Strona nie polemizuje przyjmując ją jako treść skarżonego przepisu, który w związku z tym niezgodny jest z powołanymi na wstępie normami konstytucyjnymi. Brzmienie skarżonego przepisu,

jakie miało zastosowanie w niniejszej sprawie obowiązywało wyłącznie w 2017 r., gdyż Ustawodawca zauważył konsekwencje z niego wynikające. Fakt jednak, że skarżone brzmienie przepisu już nie obowiązuje nie stanowi przeszkody we wniesieniu skargi konstytucyjnej, skoro w dalszym ciągu wpływa ono na prawa i obowiązki Skarżącej. Wskazują na to, przykładowo, następujące orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego:

„Jedną z przesłanek umorzenia była utrata mocy obowiązującej aktu przed wydaniem orzeczenia przez TK. Od 2001 r. wprowadzono wyjątek od tej zasady polegający na tym, że TK może orzekać o przepisach, które utraciły moc obowiązującą, jeśli jest to konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Równoległe w orzecznictwie kształtowała się koncepcja pojęcia „utracy mocy obowiązującej aktu” w rozumieniu przepisów regulujących przesłanki umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.(...) W postanowieniu z 30 marca 2009 r. o sygn. akt K 28/07 Trybunał postanowił, że art. 39 ust. 3 ustawy o TK, jako wyjątek od ogólnej zasady orzekania wyłącznie o przepisach obowiązujących - nie może być interpretowany rozszerzająco. Wobec tego, zdaniem Trybunału, nie można zastosować domniemania konieczności wydania orzeczenia, jak to czyni się niekiedy w wypadku skarg konstytucyjnych (por. wyrok TK z 12 grudnia 2000 r. o sygn. akt SK 9/00). Jest to dopuszczalne jedynie w zupełnie wyjątkowych wypadkach, gdy wnioskodawca (na którym spoczywa ciężar dowodu), inicjując kontrolę abstrakcyjną, w sposób wystarczająco przekonujący i szczegółowy udowodni, że wydanie orzeczenia o nieobowiązujących przepisach jest niezbędne dla ochrony ściśle określonych konstytucyjnych praw i wolności konkretnych, określonych indywidualnie podmiotów, a celu tego nie można osiągnąć innymi metodami.

Pojawiające się wcześniej wątpliwości orzecznicze zostały jednoznacznie przecięte przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 16 marca 2011 r. o sygn. akt K 35/08, gdzie TK uznał, że art. 39 ust. 3 ustawy o TK, dopuszczający orzekanie o akcie normatywnym nieobowiązującym, może znaleźć zastosowanie zarówno w ramach kontroli konkretnej, jak i abstrakcyjnej. TK zauważył, że w wypadku pytania prawnego lub skargi konstytucyjnej istnieje domniemanie, że wydanie orzeczenia jest niezbędne dla zapewnienia ochrony konstytucyjnych wolności lub praw. Zakwestionowanie określonego przepisu w ramach takiej kontroli powoduje, że dochodzi do oceny konsekwencji prawnych zdarzeń przeszłych.”¹²

W kontekście postawionego na wstępie zarzutu niekonstytucyjności tego przepisu, zawierał on istotną normę prawną: opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegała elektrownia wiatrowa jako całość z uwzględnieniem części niebudowlanych nieruchomości, co Sądy obu instancji zrekonstruowały na podstawie analizy przepisów aż trzech ustaw, co w sposób oczywisty narusza zasadę poprawnej legislacji. Co ciekawe Naczelny Sąd Administracyjny dokonał oceny konstytucyjności tych norm prawnych¹³, **uzurpując sobie tym samym kompetencje Trybunału Konstytucyjnego**. Ocena ta, choć zawarte są w niej odwołania do wcześniejszych wyroków Trybunału, jest całkowicie nietrafiona, choćby z tego względu, że przedmiotem tych wyroków były inne normy prawne niż skarżona w niniejszej sprawie, nie wymagające tak skomplikowanej, wielostopniowej wykładni prawa, jaką zaprezentował NSA w cytowanych fragmentach wyroku z lutego 2020 r.

2. Zasada wyłączności ustawowej w zakresie obciążeń podatkowych w Konstytucji RP oraz poprawnej legislacji i pewności prawa.

Zgodnie z przepisem art. 84 Konstytucji RP Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei przepis art. 217 Konstytucji RP w sposób wyraźny stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Obie wskazane normy konstytucyjne w sposób wyraźny wymagają, aby wszelkie regulacje przewidujące, czy to obciążenia o charakterze publicznym, czy też ulgi w podatkach, powinny być

¹² Wyrok TK z dnia 24 października 2017 r. sygn. akt K 1/17.

¹³ Por. cytaty zawarte na s. 4-5 i 9 niniejszej skargi konstytucyjnej.

uregulowane w ustawie. W ugruntowanej linii orzecniczej Trybunału Konstytucyjnego podatki są ciężarami publicznymi, o których mowa w przepisie art. 84 Konstytucji¹⁴.

„Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów.

Zasadnicze, pierwszoplanowe znaczenie dla realizacji idei państwa prawnego w prawie podatkowym ma praworządność, zgodna z Konstytucją, ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki. Art. 217 Konstytucji określa, jakie elementy podatkowego stanu faktycznego wymagają regulacji ustawowej i narzuca ustawodawcy tryb regulowania kwestii podatkowych. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony. Końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji nakazują też zachowanie formy ustawy dla normowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. O ile w zakresie nakładania podatków, określania ich podmiotów, przedmiotów i stawek Konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu. W zakresie tych kwestii regulacja ustawowa musi objąć przynajmniej "zasady" przyznawania ulg i umorzeń oraz "kategorie podmiotów" zwolnionych od podatku. Trzeba podkreślić, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń i zwolnień. Nie wyklucza się możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania a ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (art. 92 ust. 1). (...)Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (K. 33/00)."¹⁵

Reguły poprawnej legislacji Trybunał konstytucyjny wywodzi z kolei z art. 2 Konstytucji RP: „Zasada ta - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 lipca 2006 r., sygn. akt SK 43/04, publ. OTK-A 2006/7/89) - była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału (m.in. w uchwale z dnia 8 marca 1995 r., sygn. W 13/94, publ. OTK w 1995 r., t. I, poz. 21 oraz w wyrokach: z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, publ. OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, publ. OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, publ. OTK ZU nr 7/2001, poz. 217, z dnia 9 kwietnia 2002 r. sygn. K 21/01, publ. OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17, z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, publ. OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 oraz z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, publ. OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18). Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, że "z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Warunek jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu

¹⁴ Tak przykładowo w wyrokach: z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, z dnia 21 czerwca 2006 r., sygn. akt SK 22/03.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. a kt K 6/02, opubl. w OTK-A 2002/3/33.

winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów".¹⁶ Wyczerpująco opisał to także w wyroku SK 18/09 również dotyczącym podatku dochodowego od osób fizycznych: „Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, przypomnieć wypada przynajmniej niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej zasady. W wyroku TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, stwierdzono: "W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw".

Szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dotychczasowy dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano ostatnio w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym in abstracto wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego

¹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 505/15.

(art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie - przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowisk wypracowanych w praktyce, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Trybunał Konstytucyjny zauważył zarazem, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem, przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad nullum crimen sine lege czy nullum tributum sine lege (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny przypomniał również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się

ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że - z zastrzeżeniem skarżonych przepisów prawnych - w dalszych rozważaniach dotyczących podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, odwoływał się do u.p.d.o.f. i o.p. w wersjach aktualnie obowiązujących, co - mając na uwadze, iż ich podstawowe konstrukcje pojęciowe nie uległy zmianie na przestrzeni lat - nie wpłynęło na wynik prowadzonej analizy, a pozwoliło uniknąć niepotrzebnych komplikacji.

Mając na uwadze złożoność rozpatrywanej materii, należy uprzedzić, że w toku prowadzonej analizy zostało omówionych kilka zagadnień i związanych z nimi poważnych zastrzeżeń. Trybunał Konstytucyjny odniósł się, w kolejności, do następujących zagadnień: pojęcia przychodu niezajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (w tym czynienia wydatków i gromadzenia mienia jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania), biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej, opodatkowania przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazane zagadnienia były wielokrotnie rozważane w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociaż należy zauważyć, że nie doprowadziło to do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne (np. związane z biegiem terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych) nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady in dubio pro tributario, mającej konstytucyjne uzasadnienie.”¹⁷

Z art. 2 Konstytucji RPO wynika również, iż „Zasada demokratycznego państwa prawnego oznacza również konieczność zapewnienia pewności co do prawa. Tym samym postępowania nadzwyczajne, mające służyć wzruszeniu ostatecznych decyzji i postanowień, mogą dotyczyć tylko najpoważniejszych wad tych aktów lub poważnych wad postępowania. Nie mogą one zastępować kontroli instancyjnej i prowadzić do ponownego rozpoznania sprawy.”¹⁸

3. Zasada równej ochrony praw majątkowych w Konstytucji RP.

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji RP zapewnia równą ochronę prawa własności i innych praw majątkowych oraz ich dziedziczenia. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 5 września 2006 r.: „konstytucyjne prawo własności zagwarantowane w art. 21 i art. 64 Konstytucji obejmuje m.in. uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą, a także zakaz ingerencji innych podmiotów w sferę uprawnień właściciela. Prawo własności obejmuje w szczególności uprawnienie do swobodnego kształtowania stosunków prawnych dotyczących danej rzeczy oraz zbywania tej rzeczy na zasadach określonych w sposób wolny od ingerencji podmiotów trzecich.”¹⁹

Z kolei w cytowanym wyżej wyroku SK 18/09 Trybunał wskazał, iż „Należy zauważyć, że każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy

¹⁷ OTK-A 2013/6/80.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt II FSK 1286/17.

¹⁹ Sygn. akt K 51/05, opubl. w OTK-A 8/2006.

czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również - jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - do ingerencji w prawo własności."

4. Uzasadnienie niezgodności skarżonej normy prawnej ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi.

W pierwszej kolejności zauważyć należy, iż norma, jak zawarta jest w skarżonym przepisie jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, gdyż nieznany jest zakres tej regulacji, a definicja kluczowego pojęcia „budowli” w odniesieniu do elektrowni wiatrowych była niejasna. Takie sformułowanie przepisu pozostaje nie do pogodzenia z zasadami prawidłowej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym Państwie Prawnym. Nie da się również ukryć, iż przyjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny definicja wskazanego pojęcia, której Skarżący w tym miejscu nie kwestionuje, jest bardzo szeroka i faktycznie obejmuje, jak sam NSA przyznaje, elementy niebudowlane elektrowni wiatrowych: „*Analiza wyłącznie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w powiązaniu z postanowieniami załącznika do Prawa budowlanego (rubryka XXIX) oraz art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, z uwzględnieniem zasady in dubio pro tributario wywodzonej z art. 2a Ordynacji podatkowej, może naprowadzać na wniosek, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości winny pozostawać od dnia 1 stycznia 2017 r. wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych.*” Dopiero odwołanie się do kolejnej ustawy, do której ustawa podatkowa się nie odnosi, tj. uiew, pozwala w pełni szczegółową dla tego przypadku²⁰ zrekonstruować definicję budowli: „*Teza taka byłaby wszakże uprawniona, gdyby nie art. 2 pkt 1 u.i.e.w., którego znaczenia nie można pominąć. W myśl tego przepisu, elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej, niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478, z późn. zm.)*.” Rekonstrukcja ta jest przy tym o tyle trudna, że w ustawie o inwestycjach brak jest definicji budowli, a ww. przepis definiuje elektrownię wiatrową. Innymi słowy nie jest to nawet ogólna definicja budowli, a jedynie definicja budowli w przypadku gdy była to elektrownia wiatrowa.

Skarżony przepis zawarty jest zatem aż w 3 różnych artykułach trzech różnych ustaw. Przepis ten definiuje przy zakresie opodatkowania - który jednak, jak pokazuje cytowany wywód NSA w skarżonym wyroku, wywieść można jedynie w drodze interpretacji wszystkich tych przepisów – z których tylko dwa są bezpośrednio powiązane, bo tylko upol odwołuje się do Prawa budowlanego wprost.

Niniejsza sprawa, w której NSA wydał wyrok z lutego 2020 r. r. jest tego najlepszym, ale nie jedynym przykładem negatywnych konsekwencji niedbałej redakcji skarżonego przepisu.

Niemożność rozstrzygnięcia w sposób jasny i klarowny, które części elektrowni wiatrowej są budowlą podlegającą opodatkowaniu, powoduje, że sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa. Wynika to z opisanej redakcji skarżonych przepisów, który zamiast definiować kiedy nieruchomości nie są opodatkowane - niczego nie wyjaśnia. Wątpliwości zresztą w tym zakresie budzi sam fakt wyodrębnienia oddzielnej definicji dla jednego z rodzajów budowli, tj. elektrowni wiatrowych. Ustawa podatkowa, upol posługuje się bowiem tylko pojęciem budowli,

W świetle zarówno art. 2, jak i art. 217 Konstytucji powoduje to poważne konsekwencje prawne, co wynika z konstrukcji opodatkowania nieruchomości należących do przedsiębiorców w zakresie kwestii wysokości tego opodatkowania (w przypadku nieruchomości, jaką jest elektrownia wiatrowa objęcie opodatkowaniem elementów niebudowlanych elektrowni wiatrowych). **To tylko podkreśla wagę problemu. Wniosek bowiem, w jakim**

²⁰ Patrz dalej.

zakresie nieruchomości podlega opodatkowaniu, ma najdalej idące konsekwencje prawne na gruncie tego podatku – co się przekłada na zagadnienie wysokości tego opodatkowania. Niepewność podatników, czy nieruchomości, które podlegają opodatkowaniu mają poziom opodatkowania wynikający z wartości elementów budowlanych (i definicji zawartej wyłącznie w przepisach Prawa budowlanego bez konieczności sięgania do innych ustaw), czy też wartości 2-3 razy większej, czyli czy podlegają opodatkowaniu jako część, czy jako całość w rozumieniu skarżonego przepisu, w istotny sposób narusza zasadę pewności prawa w kontekście także zobowiązań podatkowych. Tak że konieczność sięgnięcia do przepisów aż trzech różnych ustaw, w tym do definicji nie tyle budowli, co elektrowni wiatrowej aby zidentyfikować przedmiot opodatkowania jest nie do pogodzenia ze wskazanymi na wstępie normami konstytucyjnymi. Ogromne zresztą wątpliwości legislacyjne budzi odrębna definicja budowli wyłącznie dla jednego jej rodzaju: elektrowni wiatrowych. Dlaczego bowiem inne budowle (w tym inne elektrownie) kategoryzowane są na podstawie jednej definicji, zawartej w tzw. słowniczku ustawowym Prawa budowlanego, wg zawartych tam kryteriów, a tylko elektrownie wiatrowe wymagają sięgnięcia dodatkowo do załącznika do tej ustawy (wskazanie w konkretnej rubryce obiektów budowlanych) oraz do definicji elektrowni wiatrowych zawartych w ustawie o inwestycjach. Poza tym, że tak definicja jest niezwykle trudna do sformułowania – co świetnie pokazuje zacytowana argumentacja NSA – to dodatkowo oznacza, że jeden rodzaj budowli wymyka się generalnej konstrukcji przepisu definiującego budowle na potrzeby opodatkowania²¹ i wprowadza odrębne, dodatkowe kryteria do określenia tego, co jest budowlą – ale tylko w tym wypadku. Tym samym mamy do czynienia z dwiema odrębnymi budowlami i niedopuszczalnym zróżnicowaniem w zakresie opodatkowania jednego przedmiotu podatku – budowli właśnie, elektrownie wiatrowe nie podlegały bowiem opodatkowaniu jako „elektrownie wiatrowe” lecz jako budowle. Przy tym jednak nie były definiowane tak samo jak pozostałe budowle, ale jak właśnie elektrownie wiatrowe, choć nie stanowiło to odrębnego przedmiotu podatku. W zakresie tego jednak przedmiotu, jak stwierdził NSA w sposób prawomocny i nie kwestionowany tu przez Skarżącą, stosowano odrębną definicję budowli, co naruszało wskazane w *petitum* normy konstytucyjne.

Ani zatem przepis ten nie jest precyzyjny, nie określa jasnych ram przedmiotowych do określenia, co wchodzi w zakres opodatkowania występuje, a kiedy nie. Zakres pojęcia wyłączającego spod opodatkowania jest tak niejasny, że organy i sądy mają zupełną dowolność w orzekaniu, co pokazują orzeczenia kształtujące ten problem, dodatkowo uzurpujące sobie prawo do oceny zgodności skarżonej normy z Konstytucją RP. Nieznany jest zatem zakres opodatkowania.

Nieznany podatnikom zakres przedmiotowy opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych w działalności gospodarczej, jaki określił Ustawodawca, nie mogą być uznane za zgodne z konstytucyjną zasadą państwa prawnego i zasady ochrony prawa własności. Jak bowiem czytamy w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r.: „Zaskarżony w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest właśnie przejawem tego rodzaju nadmiernego formalizmu prawnego ograniczającego swobodę kształtowania warunków umowy sprzedaży. W sprawie skarżącej nie było bowiem wątpliwości, że wcześniejsza zapłata została dokonana za konkretną, wystawioną później fakturę VAT RR, gdyż w treści tej faktury zamieszczono szczegółowe informacje identyfikujące dokonany przelew. Mimo to skarżąca została pozbawiona prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko dlatego, że nie podała w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury VAT RR. Tym samym skarżąca, która w uzgodnieniu z rolnikiem zapłaciła przed odbiorem towaru i wystawieniem faktury, została przez ustawodawcę za takie działanie niejako ukarana. Taką regulację prawną należy uznać za sprzeczną z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Ustawodawca przekroczył bowiem w tym wypadku konieczny i racjonalny pułap wymagań formalnych stawianych podatnikowi, który pragnie skorzystać z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Pozbawiając podatnika owego uprawnienia, naruszył tym samym istotę konstytucyjnego prawa własności.”²²

Niejasność i brak precyzji skarżonego przepisu, którego źródłem jest choćby wydane w niniejszej sprawie orzecznictwo, powoduje jego niezgodność zarówno z powołaną normą konstytucyjną, jak i z zasadą wynikającą z przepisu art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada

²¹ I Prawa budowlanego.

²² Sygn. akt SK 36/06, opubl. w OTK-A 2007/6/50.

2007 r.: „Trybunał Konstytucyjny podkreślał wielokrotnie w swoich orzeczeniach, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Niejasność przepisów i nieprecyzyjność norm prawnych - podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. "Teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych spletają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo" - stwierdził Trybunał w wyroku z 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji oraz bezpieczeństwa prawnego obywatela, a przez to, naruszenie zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasad tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. (...)Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. Trybunał uzasadniał, że nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową.

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) Trybunał podkreślił, że "naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań". A w wyroku z 4 kwietnia 2005 r., sygn. SK 7/03 (OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 19) TK wskazał, że niejasność zwrotu: "przejsście zakładu pracy na nowego pracodawcę", zamieszczonego w art. 23¹ § 1 kodeksu pracy, prowadzi do pominięcia elementu współodpowiedzialności dotychczasowego pracodawcy (Skarbu Państwa) i w rezultacie do niepewności następstw prawnych tej regulacji. Trybunał przypominał też, że "dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego" (zob. również wyroki: z 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30).

Trybunał zwracał w tym kontekście uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości. (...)Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciężących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku".²³

W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny opisał również, dlaczego niejasny i nieprecyzyjny przepis podatkowy niezgodny jest również z normami art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Wyrok ten dotyczył właśnie przedmiotu opodatkowania, a przepis art. 217 Konstytucji RP przewiduje zasadę wyłączności ustawowej także w tym zakresie: „Skarżący nie wskazał co prawda w petitum skargi konstytucyjnej art. 217 Konstytucji jako wzorca kontroli konstytucyjnej, jednakże wskazał go w uzasadnieniu. Zdaniem skarżącego "ustalona w Konstytucji wyłączność ustaw w sferze regulacji dotyczących podmiotu, przedmiotu i stawki podatku, a co z tego wynika, obowiązków i praw podatnika, oznacza również niedopuszczalność formułowania przepisów w taki sposób, aby o ich znaczeniu i sposobie interpretacji decydować mogły dowolnie organy podatkowe, którym pozostawiono dowolność co do rozstrzygania, co jest podstawą opodatkowania i co może być kosztem sprzedaży lub odpłatnego zbycia przy opodatkowaniu sprzedaży nieruchomości. Skarżący przy okazji tego zarzutu wskazuje art. 217 Konstytucji jako wzorzec kontroli konstytucyjnej, podkreślając, że "Konstytucja w art. 217 wyraża zasadę wyłączności ustawowej".

²³ Sygn. akt SK 39/06, opubl. w OTK-A 2007/10/127, Dz.U.RP 2007/225/1673.

Artykuł 217 Konstytucji stanowi, że "nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy". Z art. 217 Konstytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu.

Zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy narusza wymóg ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania; czyniąc przedmiotem opodatkowania sprzedaż nieruchomości i innych praw majątkowych, przepis ten nie określa precyzyjnie przychodu z tej sprzedaży, stanowiącego w świetle art. 28 ust. 2 podstawę opodatkowania podatku dochodowego, gdyż norma wynikająca z zaskarżonego przepisu jest niekompletna. W rezultacie nie jest również jasno określona sytuacja, kiedy podatnik nie jest zobowiązany do uiszczenia tego podatku.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; zob także: W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-19).

Trybunał Konstytucyjny, w związku z rozpatrywaną sprawą, podtrzymuje powyższą linię orzecniczą. Trybunał pragnie podkreślić, że powyższa analiza dotycząca skutków niejasności i braku określoności art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy dla oceny konstytucyjnej tego przepisu w świetle wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 2 i art. 84 Konstytucji - znajduje odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli konstytucyjnej zawartym w art. 217. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Prowadzi to również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie. W zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

Swoboda ustawodawcy w zakresie nakładania podatków, wynikająca z prowadzonej polityki gospodarczej i społecznej, ograniczona jest wymogami konstytucyjnymi, w szczególności wymogami dotyczącymi precyzji norm podatkowych, konstruowanych na gruncie przepisów prawnych."

Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Nie negując zasady ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) wskazać należy, iż podatek taki wpływa na majątek podatników, bo też podatek ten jest podatkiem od posiadania majątku. Istotą podatku od jest opodatkowanie niektórych jedynie nieruchomości przy zróżnicowaniu opodatkowania w sensie zarówno zakresu, jak i wysokości obciążenia podatkowego, z uwagi na wykorzystanie danych nieruchomości w działalności gospodarczej (co jest niekwestionowanym warunkiem opodatkowania budowli). W zakresie prowadzonej działalności gospodarczej zróżnicowanie opodatkowanie ma swoje uzasadnienie w gospodarczym użytkowaniu nieruchomości. Tylko niekonstytucyjne rozszerzenie definicji budowli pozwoliło na potraktowanie elektrowni wiatrowych Spółki jako opodatkowanych w całości ich wartości obejmującej także elementy niebudowlane, choć faktycznie budowle definiowane wg generalnych kryteriów stanowiły tylko 1/3 ich wartości (elementy budowlane).

Nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą ochrony prawa własności jest takie szerokie ujęcie pojęcia budowli tylko w przypadku elektrowni wiatrowych, aby można było opodatkować elementy niebudowlane – tym bardziej że w

przypadku zarówno elektrowni solarnych jak i wodnych, stosując kryteria wynikające wyłączenie z części tej definicji²⁴, wskazano na nieobjęci opodatkowanie ich części niebudowlanych. Zasad ponoszenia ciężarów publicznych daje bowiem Ustawodawcy prawo do opodatkowania fikcji w postaci uznania za budowlane elementów niebudowlanych, a za budowlę całej elektrowni wiatrowej łącznie z tymi elementami. Takie okoliczności nie uzasadniają tak daleko idącego ograniczenia prawa własności, ale definicja zawarta w skarżonym przepisie już niestety tak. Podział budowli na te definiowane wyłącznie w przepisach Prawa budowlanego i elektrownie wiatrowe, gdzie do zdefiniowania budowli należało sięgnąć do o inwestycjach w elektrownie wiatrowe nie realizuje zasady ponoszenia ciężarów publicznych, która stanowi wyjątek od zasady ochrony prawa własności, a skarżony przepis ochronę własności praktycznie w całości wyłącza. Jak czytamy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15: *„Pomimo wielu różnych zastrzeżeń dotyczących definicji sformułowanych w prawie budowlanym oraz w ustawie o podatkach lokalnych, wskazanych w wyroku o sygn. P 33/09, w wypadku pojęć budynku i budowli mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę, a w konsekwencji za niedopuszczalne należało uznać modyfikowanie tych pojęć w oparciu o przesłankę nieprzewidzianą w przepisach prawnych. Uwzględnienie tej przesłanki prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zwiężającą wykładnię definicji budynku. Taki zabieg stanowi zatem nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej (zob. M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki, Warszawa 2012, s. 242-243, 344). Co więcej, w sprawie będącej podstawą wniesienia rozpatrywanej skargi konstytucyjnej skutkowało on funkcjonalną reinterpretacją regulacji podatkowej na niekorzyść skarżącej.”*

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się powiązanie przedmiotowego obowiązku z prawami zapewnionymi podmiotom krajowym²⁵. Jak podkreślał Trybunał: *„na wynikający z art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych, w tym określonych w ustawie podatków. Płacenie podatków jest zatem jedną z powinności obywateli wobec państwa. Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg) winien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym też prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też także w Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczone zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi. Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m.in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw. Bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa własności.”*²⁶ Podkreśla się również, iż *„W art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa.”*²⁷

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji wymaga, by własność i inne prawa majątkowe każdego podlegały równej dla wszystkich ochronie prawnej. Sytuacja podatników podatku od nieruchomości, którzy prowadzą działalność gospodarczą i posiadają elektrownie wiatrowe jest gorsza od tych, którzy posiadają elektrownie innego rodzaju – bo ci drudzy płacą podatek tylko od elementów budowlanych na podstawie innej definicji. Przyczyną owego pogorszenia jest sam fakt okoliczności posiadania elektrowni akurat wiatrowej, a nie innej, który jednak nie różni się z sposób istotny pomiędzy poszczególnymi podatnikami, którzy prowadzą elektrownie innego rodzaju. Znajdujący się w odmiennej sytuacji podatnicy, korzystają z różnej ochrony prawnej w zakresie wysokości opodatkowania.

²⁴ Tej zwartej w Prawie budowlanym

²⁵ Por. K 15/98.

²⁶ Wyrok z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01.

²⁷ Sygn. K 33/01.

Podatnika takiego spotykają nieproporcjonalne dolegliwości, polegające na:

- a) większym zakresie opodatkowania niż innych budowli, nawet podobnych (elektrownie zarówno tradycyjne jak i na energię odnawialną, oraz
- b) konieczności odprowadzenia podatku od tej części nieruchomości, która nie jest elementem budowlanym i może być wymienialna bez ingerencji w konstrukcje budowlane, oraz
- c) konieczności zapłaty odsetek od tej zaległości w przypadku przyjęcia ogólnej definicji budowli.

Ta ostatnia kwestia zresztą miała miejsce w niniejszej sprawie, gdyż Spółka dopłaciła podatek dopiero po otrzymaniu negatywnej interpretacji. W tym sensie interpretacja ta wpływała na prawa i obowiązki Skarżącej.

Problem zróżnicowania opodatkowania w stosunku do takich samych nieruchomości został już zauważony w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i oceniony jako niezgodny z Konstytucją właśnie w kontekście przepisów upol: „*Powyższe rozróżnienie musi uwzględniać ustawodawca stanowiący przepisy prawa podatkowego, jeżeli nie chce narazić się na zarzuty naruszenia właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) i zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). W przeciwnym razie dojdzie do sytuacji, jaka ma miejsce w rozpatrywanej sprawie. Skarżący małżonkowie, z których jedno jest przedsiębiorcą, nabyli grunt, który nigdy nie był i nie jest wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą, a mimo to zostali zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Organ podatkowy uznał, że prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą współposiadaczem przesądza o kwalifikacji prawnopodatkowej gruntu. Przyjęta interpretacja art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. prowadzi do pobierania od podobnych, z perspektywy konstytucyjnoprawnej, gruntów - faktycznie niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - podatku od nieruchomości w różnej wysokości. Niezależnie od sposobu wykorzystania gruntu, osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą zapłaci podatek według wyższej stawki, jeżeli tylko prowadzi działalność gospodarczą. Natomiast osoba fizyczna nieprowadząca takiej działalności zapłaci podatek według stawki niższej. Każdy z tych podatników faktycznie nie wykorzystuje gruntu na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W takiej sytuacji status przedsiębiorcy (osoby fizycznej) nie ma związku ze sposobem wykorzystania przedmiotu opodatkowania i nie wpływa na wartość gruntu. W obu wypadkach grunt nie ma związku z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Z tego względu, zdaniem Trybunału, samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.). Zważywszy na ratio stosowania podwyższonej stawki, jaką jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą.”²⁸

Norma, wynikająca z tego przepisu powoduje, iż podatnicy tacy jak Spółka nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie objęto opodatkowaniem elementów niebudowlanych elektrowni lub innej budowli. Przepis skarżony był jednocześnie w związku z tym sformułowany w sposób nie powalający na jego jasne, niewątpliwie zastosowanie, gdyż w przypadku wielu podobnych budowli orzeczenia były odmienne. Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP. Tak więc zaskarżony przepis prowadzi do dolegliwego, automatycznego pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami, którzy w takich samych praktycznie okolicznościach (produkcja prądu do czego potrzebne są zarówno elementy budowlane, jak i niebudowlane) muszą opodatkowywać wyłącznie elementy budowlane, dużo mniej warte niż elementy techniczne służące do produkcji prądu. Brak kryteriów rozgraniczenia kiedy wystarczy stosować definicję z Prawa budowlanego, a kiedy musi być ona uzupełniona

²⁸ Wyrok z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15, OTK-A 2017/85 .

odrębnymi ustawami, powoduje, że ciężar publiczny nakładany w jego ramach stanowi zbyt obszerny wyjątek od zasady ochrony prawa własności, naruszając także art. 2 Konstytucji RP: „Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, iż powołane zasady mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych, Trybunał ocenił także niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. "Powoduje to bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących ten przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego" (wyrok TK z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, s. 1105).²⁹

Takie niejednoznaczne uregulowanie definicji budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości oznacza również naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, którą Trybunał Konstytucyjny rozumie następująco: „niezależnie od tego, czy prawodawca sformułował jednoznacznie określone przepisy prawne, czy też - uchybiając zasadom techniki prawodawczej - swój zamiysł wyraził w sposób niejasny, w obu sytuacjach możliwe wydaje się wypracowanie stabilnego stanowiska organów i sądów dotyczącego wykładni danego uregulowania; w obu wypadkach jest również możliwe, że takie uregulowanie będzie z różnych względów interpretowane rozbieżnie, chociaż nie ulega wątpliwości, iż w razie zastosowania się przez prawodawcę do kanonu zasad legislacyjnych, ryzyko powstania rozbieżności jest zdecydowanie mniejsze. Zasadność przedstawionego stanowiska została już zresztą jednoznacznie potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do zasady poprawnej legislacji, przy czym - co oczywiste - zawarte w nim ustalenia można odnieść tym bardziej do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Jak stwierdzono w wyroku o sygn. P 33/09, "z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzecniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca

²⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 45/02, OTK-A 2004/4/30.

przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad nullum crimen sine lege czy nullum tributum sine lege (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej". W omawianym wyroku podkreślono przy tym, że podjęte rozstrzygnięcie nie skutkuje niedopuszczalnością zbadania konstytucyjności skarżonych regulacji w kontekście tego samego zarzutu, "jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. W praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy - ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą - stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą (zob. orzeczenia TK dotyczące art. 401¹ kodeksu postępowania cywilnego w dawnym brzmieniu: wyrok z 2 marca 2004 r., sygn. SK 53/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 16, oraz wyrok z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96)".

Jeszcze dobitniej myśl tę wyrażono w wyroku o sygn. SK 18/09, w którym podkreślono, że: "w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obciążających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzane na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego". Nawet zatem jeżeli uznać takie rozumienie budoeli, gdy jest ona elektrownią wiatrową, jakie w sprawie Spółki przyjęły Sądy administracyjne obu instancji, to jednak jego niejasne, szeroki i nierozgraniczone od innych budowli, nawet będących elektrowniami, rozumienie, nie pozwala na stwierdzenie jego konstytucyjności także w świetle zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. To co bowiem niniejsza sprawa udowadnia, to właśnie brak szczególności w zakresie tej pojęcia. To zaś prowadzi do jedyne go możliwego rozstrzygnięcia, które zresztą zauważył NSA w innym ze swoich rozstrzygnięć: „Nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie - zgodnie z art. 217 Konstytucji RP - należą do sfery wyłącznej kompetencji organów władzy ustawodawczej. Ponieważ powołany przepis, interpretowany łącznie z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP, stanowi w polskim systemie prawa podatkowego fundament ochrony jednostki przed przejawami arbitralności władz podatkowych, należy mu przyznać bezwzględne pierwszeństwo w sytuacji kolizji z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP. To władza publiczna, a nie podległe jej podmioty, musi ponosić konsekwencje niedoskonałego ukształtowania regulacji podatkowej.”³⁰

„Jednym z istotniejszych jest zasada przyzwoitej legislacji, w tym - wymaganie określoności przepisów, które "muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny" (L. Garlicki, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Przegląd Sejmowy, 1999, nr 6, s. 124). Od razu trzeba podkreślić, że standard ten wymagany jest "zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności oraz o sytuacje, gdy istnieje możliwość stosowania sankcji wobec obywatela”³¹

³⁰ Wyrok z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 828/15.

³¹ Wyrok TK z 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99.

„Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego.”³²

Z tych względów, kierując się wykładnią prawa podatkowego dokonaną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r.³³, zaskarżony przepis uznać należy za niezgodny z: art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Jednocześnie pragnę wskazać, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie budzi wątpliwości możliwość orzekania w przedmiocie nieobowiązującego brzmienia przepisu, jeżeli wywołuje ona skutki prawne dla skarżącego – jak to miało miejsce w niniejszej sprawie.

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo;
- 2) kopia wyroku NSA wraz z uzasadnieniem;
- 3) kopia wyroku WSA wraz z uzasadnieniem;
- 4) kopia interpretacji indywidualnej,
- 5) dokument potwierdzający datę odbioru ostatecznego rozstrzygnięcia
- 6) 5 (odpisów) odpisów skargi wraz z załącznikami (odpisami pełnomocnictw oraz wyrokami).

Mirósław Siwiński

Radca Prawny

³² Wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02.

³³ Sygn. Akt SK 22/03, opubl. w OTK-A 6/2004.