

Warszawa, dnia 21 września 2010 r.

**Trybunał Konstytucyjny**

**Al. Szucha 12a**

**00-918 Warszawa**

Skarżący:

T

S.A.

ul.

reprezentowana przez:

Wacława Knopkiewicza, radcę prawnego

na podstawie pełnomocnictwa udzielonego przez:

Prezesa Zarządu oraz

Członka Zarządu -

Wiceprezesa

(jako osób uprawnionych do reprezentowania T

S.A.

– zgodnie z KRS)

adres do doręczeń:

GGH S.A.

ul. Piękna 18, 00-549 Warszawa

## **SKARGA KONSTYTUCYJNA**

Na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r., w imieniu T S.A., wnoszę o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP następujących przepisów (zaskarżone przepisy):

art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1991, nr 9, poz. 31, Dz.U. z 1991 r., nr 101, poz. 444, Dz.U. z 1991 r., nr 116, poz. 502, Dz.U. z 1992 r., nr 21, poz.86, Dz.U. z 1992 r., nr 94, poz.467, Dz.U. z 1993r., nr 121, poz. 540; Dz.U. z 1994r., nr 123, poz. 600 ; Dz.U. z 1994 r., nr 132, poz.675; Dz.U. z 1995

r., nr 147, poz.715; Dz.U. z 1996 r., nr 149, poz.704;Dz.U.z 1996r., nr 91, poz. 409; Dz.U. z 1996 r., nr 149, poz.704; Dz.U. z 1997 r., nr 5, poz .24; Dz.U. z 1997r., nr 123, poz.780; Dz.U. z 1997r., nr 121, poz. 770; Dz.U. z 1997 r., nr 107, poz.689; Dz.U. z 1997 r., nr 123, poz. 780; Dz.U. z 1997 r., nr 143, poz. 956; Dz.U. z 1998 r., nr 106, poz. 668; Dz.U. z 1998 r., nr 146, poz. 954; Dz.U. z 1998r., nr 150, poz. 983; Dz.U. z 1998 r., nr 160, poz.1058; Dz.U. z 1999 r., nr 96, poz. 1129; Dz.U. z 2000r., nr 88, poz. 983; Dz.U. z 2000 r., nr 95, poz.1041; Dz.U. z 2000 r., nr 105, poz. 1115; Dz.U. z 2000 r., nr 122, poz. 1315; Dz.U. z 2001 r., nr 111, poz. 1197; Dz.U. z 2001r., nr 125, poz. 1371; Dz.U. z 2001 r., nr 125, poz. 1375; *j.t. Dz. U. z 2002 r., nr 9, poz. 84*; Dz. U. z 2002 r. Nr 200 poz. 1683; Dz. U. z 2002 r. Nr 200 poz. 1683; Dz. U. z 2003 r. Nr 96 poz. 874; Dz. U. z 2003 r. Nr 110 poz. 1039; Dz. U. z 2003 r. Nr 188 poz. 1840; M. P. z 2003 r. Nr 51 poz. 804; Dz. U. z 2003 r. Nr 200 poz. 1953; Dz. U. z 2003 r. Nr 203 poz. 1966; Dz. U. z 2004 r. Nr 92 poz. 880; Dz. U. z 2004 r. Nr 92 poz. 884; Dz. U. z 2004 r. Nr 96 poz. 959; Dz. U. z 2004 r. Nr 123 poz. 1291; M. P. z 2004 r. Nr 46 poz. 794; Dz. U. z 2004 r. Nr 281 poz. 2782; Dz. U. z 2005 r. Nr 130 poz. 1087; Dz. U. z 2005 r. Nr 143 poz. 1199; Dz. U. z 2005 r. Nr 164 poz. 1365; Dz. U. z 2005 r. Nr 167 poz. 1399; Dz. U. z 2005 r. Nr 169 poz. 1419; Dz. U. z 2005 r. Nr 175 poz. 1462; Dz. U. z 2005 r. Nr 179 poz. 1484; M. P. z 2005 r. Nr 68 poz. 956; *j.t. Dz. U. z 2006 r., nr 121, poz. 844*; Dz.U.2005.143.1199; M.P.2006.72.721; M.P.2006.75.758; Dz.U. z 2006r., nr 220, poz.1601; Dz.U. z 2006 r., nr 220, poz. 1601; Dz.U. z 2006 r., nr 225, poz. 1635; Dz.U. z 2006 r., nr 249, poz. 1828; Dz.U. z 2006 r., nr 251, poz. 1847; Dz.U. z 2006 r., nr 245, poz. 1775; M.P. z 2007 r., nr 47, poz. 557; M.P.z 2007r., nr 76, poz. 813; Dz.U. z 2006r., nr 249, poz. 1828; Dz.U. z 2008r., nr 93, poz. 585; Dz.U. z 2008r., nr 116, poz. 730; M.P. z 2008 r., nr 59, poz. 531; M.P. z 2008r., nr 78, poz. 692; Dz.U. z 2009r., nr 56, poz. 458; Dz.U. z 2008 r., nr 223, poz. 1463; M.P. z 2009r., nr 52, poz.742; M.P. z 2009r., nr 67, poz. 872; *j.t. Dz. U. z 2010 r., nr 95, poz. 613*; Dz.U. z 2010r., nr 96, poz. 620; M.P. z 2010 r., nr 55, poz.755; Dz.U. z 2010 r., nr 96, poz.620; Dz.U. z 2009 r., nr 215, poz.1674.)<sup>1</sup>; dalej w skrócie „upol”, w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

## **Określenie przedmiotu skargi konstytucyjnej**

Zaskarżone przepisy:

---

<sup>1</sup> Zakwestionowany przepis w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683). Brzmienie te pozostało niezmienione od 1 stycznia 2003 r. do dnia złożenia niniejszej skargi konstytucyjnej.

- art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1991, nr 9, poz. 31 ze zm.; j.t. Dz. U. z 2002 r., nr 9, poz. 84 ze zm.; j.t. Dz. U. z 2006 r., nr 121, poz. 844 ze zm.; j.t. Dz. U. z 2010 r., nr 95, poz. 613 ze zm.)

Zaskarżone przepisy (każdy z zaskarżonych przepisów) naruszają art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP oraz w związku z art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP.

Wnoszę o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych są niezgodne z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP oraz w związku z art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP.

### **Określenie podstaw skargi konstytucyjnej**

1. Wskazanie orzeczenia organu władzy publicznej, z którym skarżący łączy naruszenie przysługujących mu praw lub wolności konstytucyjnych

Przysługujące T S.A. wolności i prawa zostały naruszone wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      maja 2010 r., sygn. akt      , doręczonym T      w dniu 12 lipca 2010 r. Podstawą orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia      maja 2010 r., sygn. akt      , były zaskarżone przepisy, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

2. Wskazanie podmiotowych praw lub wolności o charakterze konstytucyjnym, których naruszenie skarżący łączy z wydaniem orzeczenia określonego w pkt 1 wraz z podaniem przepisów Konstytucji RP, z których prawa te lub wolności są wywodzone

Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      maja 2010 r., sygn. akt      naruszone zostały następujące konstytucyjne wolności i prawa T

S.A.:

1)      prawo własności, chronione przez art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, które zostało ograniczone w sposób naruszający art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz w sposób naruszający

zasadę proporcjonalności określoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP i wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadę przyzwoitej legislacji.

3. Dokładne określenie tego, w jaki sposób wskazane wyżej orzeczenie prowadzi do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności skarżącego

Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      maja 2010 r., sygn. akt      , zawierającym rozstrzygnięcie wydane w oparciu o zaskarżone przepisy, naruszono prawo własności, chronione przez art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, gdyż doszło do orzeczenia o zasadności obciążenia T      S.A. podatkiem od nieruchomości od stanowiących jej własność linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej, co doprowadziło po stronie Skarżącej do uszczerbku majątkowego, co jest naruszeniem prawa własności – ze względu jednak na to, że zaskarżone przepisy (tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) nie definiują w sposób poprawny, jasny i precyzyjny budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości, wskutek czego ograniczenie prawa własności nie następuje w drodze ustawy, co oznacza, że ograniczenie prawa własności przez obciążenie T      S.A. podatkiem od nieruchomości linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej jest niezgodne z wymaganiami stawianymi przez art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz przez art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

4. Przedstawienie argumentów wskazujących na ostateczny charakter wymienionego powyżej orzeczenia

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      maja 2010 r., sygn. akt      , jest ostateczny i nie przysługują od niego żadne dalsze środki zaskarżenia. Zgodnie z art. 168 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) „*orzeczenie sądu staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje co do niego środek odwoławczy*”. Przepisy zawarte w dziale IV ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi „Środki odwoławcze” nie przewidują środków odwoławczych od wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Niniejsza skarga konstytucyjna została zatem wniesiona po wyczerpaniu przysługujących Skarżącej środków zaskarżenia lub innych środków odwoławczych.

5. Podanie daty doręczenia skarżącemu orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie będącej podstawą skargi konstytucyjnej

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      maja 2010 r., sygn. akt      , został doręczony Skarżącej w dniu 12 lipca 2010 r.

6. Podanie argumentów przemawiających za tym, iż zakwestionowane w skardze konstytucyjnej regulacje prawne stanowiły podstawę wydania orzeczenia

Decyzją z dnia      maja 2008 r., nr      , Wójt Gminy P      określił T      S.A. zobowiązanie w podatku od nieruchomości za rok 2008. Przesłanką wydania tej decyzji było nieujęcie przez T      S.A. w zadeklarowanej na ten rok podstawie opodatkowania od budowli wartości linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej. Organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że obiekty te są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z czym podlegają podatkowi od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepisy te zostały przywołane w sentencji decyzji jako podstawa prawna rozstrzygnięcia, zaś w uzasadnieniu decyzji organ podatkowy uzasadnił kwalifikację spornych linii kablowych jako budowli, odwołując się właśnie do tych przepisów i wskazując je jako podstawę prawną takiej kwalifikacji.

Decyzją z dnia      sierpnia 2008 r., nr      , Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K      utrzymało w mocy decyzję Wójt Gminy T      z dnia czerwca 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości za rok 2008. Również Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K      wskazało jako podstawę prawną rozstrzygnięcia art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przyjmując – tak jak organ podatkowy pierwszej instancji – że przepisy te uzasadniają obciążenie spornych linii kablowych podatkiem od nieruchomości.

Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K      została zaskarżona przez T      S.A. (skarga z dnia 17 września 2008 r.), zaś jednym z zarzutów skierowanych wobec zaskarżonej decyzji był zarzut naruszenia art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. T

S.A. zakwestionowała stanowisko organów podatkowych, że przepisy te mogą stanowić podstawę prawną opodatkowania spornych linii kablowych podatkiem od nieruchomości.

Wyrokiem z dnia      stycznia 2009 r., sygn. akt      , Wojewódzki Sąd Administracyjny w P      oddalił skargę T      S.A. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K      z dnia      sierpnia 2008 r.

Uzasadniając wyrok, Sąd stwierdził m.in. że „bezzasadny jest zarzut naruszenia art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 p.o.l., sprowadzający się do konkluzji, że obciążono podatkiem od nieruchomości linie telekomunikacyjne kablowe położone w kanalizacji kablowej, mimo iż nie stanowią one budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Sąd uznał zatem za prawidłowe zastosowanie przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K zaskarżonych przepisów, tj. uznał za prawidłowe zastosowanie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dla kwalifikacji linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej jako budowli podlegającej podatkowi od nieruchomości.

Od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z dnia stycznia 2009 r. została wniesiona skarga kasacyjna. Wśród podstaw kasacyjnych wskazane zostały również zakwestionowane przepisy.

Wyrokiem z dnia maja 2010 r., sygn. akt , Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną T S.A. Na wstępie uzasadnienia wyroku z dnia maja 2010 r., sygn. akt , Naczelny Sąd Administracyjny przytoczył brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy, a następnie – odwołując się do przepisów prawa budowlanego jako przepisów, do których odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – wyjaśnił, dlaczego z przepisów tych wynika, że linie kablowe położone w kanalizacji kablowej podlegają podatkowi od nieruchomości. Konkludując, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „przewody telekomunikacyjne ułożone w kanalizacji kablowej tworzą całość techniczno – użytkową podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.”.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia maja 2010 r., sygn. akt został wydany w zakresie sądowej kontroli orzeczenia administracji samorządowej opartego na art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Zaskarżone przepisy były zatem podstawą prawną orzeczenia przez Naczelny Sąd Administracyjny o konstytucyjnych wolnościach i prawach Skarżącej.

## **Uzasadnienie**

I. Naruszenie prawa własności jako konsekwencja niedostatecznej określoności przepisów podatkowych

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP „każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”, zaś zgodnie z ust. 3 tego artykułu „własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Jak wyjaśnił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, „ten pierwszy przepis gwarantuje każdemu prawo do własności oraz innych praw majątkowych, a zatem prawo do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Prawo własności należy więc niewątpliwie do konstytucyjnych praw podmiotowych o charakterze powszechnym. (...) Prawo własności nie ma jednak charakteru absolutnego i choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (zob. wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3)”. Natomiast art. 64 ust. 3 Konstytucji RP wyznacza – jak wskazał Trybunał w tym wyroku – „zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa własności”.

Odnosząc konstytucyjnie chronione prawo własności i dopuszczalny zakres jego ograniczeń do przepisów prawnych nakładających obowiązek ponoszenia danin publicznych, podnieść należy, że „regulacje prawne podatków, stanowiąc podstawę obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie, z ograniczeniem korzystania z własności, w tym korzystania ze środków pieniężnych podatnika, nie mogą przekraczać określonych w ustawie granic” /wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06/. Zatem – jak czytamy w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06 - „naruszenie zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych, w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tych przepisów, z powodu ich niezgodności z art. 2 Konstytucji, odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności, gdyż niekonstytucyjność przepisów prawnych odbiera władzy publicznej legitymację do pobierania podatków w zakresie wynikającym z ich niekonstytucyjności. Trybunał Konstytucyjny pragnie podkreślić, że prawidłowo stanowione podatki nie są niekonstytucyjną ingerencją w sferę własności, natomiast niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji”.

Ze względu zatem na to, że przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – jako przepisy podatkowe w niedostatecznym stopniu jasne i precyzyjne – naruszają art. 2 oraz art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP, doszło zatem do niezgodnej z Konstytucją RP ingerencji w prawo własności podatnika, co świadczy o naruszeniu konstytucyjnych wolności i praw, określonych w art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP.

## II. Zasada przyzwoitej legislacji w odniesieniu do przepisów podatkowych – w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, „z treści normatywnych tego przepisu wynika (...) obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości”.

Natomiast art. 217 Konstytucji RP 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 przepisu tego wynika wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków. W cytowanym już wyżej wyroku z 27 listopada 2007 r. (sygn. akt 39/06), Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, 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)”.

Zgodnie zaś z art. 2 Konstytucji RP „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego z przepisu tego wywodzi się zasadę przyzwoitej legislacji, której odpowiadać powinny przepisy stanowione przez ustawodawcę, w ramach której wyróżnia się wymaganie określoności przepisów prawa. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02)<sup>2</sup>, swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest „równowazona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji”, które z kolei „wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje (SK 11/00)”. Zatem, zdaniem Trybunału wyrażonym w cytowanym wyroku, „naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i

---

<sup>2</sup> OTK-A 2002/3/33.

*stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację”.*

Trybunał Konstytucyjny wskazywał również wielokrotnie na komplementarność art. 2 z art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji RP. Np. w wyroku z dnia z 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06, Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że „zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. 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 ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku”. Powtórzyć również należy za uzasadnieniem cytowanego już powyżej wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt 39/06, że „art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa”.

Rekonstruując wymaganie określoności przepisów podatkowych, należy odwołać się do uzasadnienia cytowanego już powyżej wyroku z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, w którym Trybunał Konstytucyjny wskazał na trzy założenia, którym powinien odpowiadać przepis ingerujący w sferę wolności i praw obywatelskich (a więc m.in. taki, który prowadzi do nałożenia podatku) [podkr. T SA]:

- 1) „każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom”;
- 2) „przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie”;
- 3) „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)”

Art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z tym, że przy definiowaniu budowli na potrzeby podatku od nieruchomości odsyła do przepisów prawa budowlanego, nie odpowiada

wskazanych powyżej wymaganiom wynikającym z konstytucyjnej zasady przyzwoitej legislacji, w tym zwłaszcza z zasady określoności przepisu prawnego. Brzmienie art. 3 pkt 1, pkt 3 i pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, które – wśród przepisów prawa budowlanego – *prima facie* stanowią punkt odniesienia dla ustalenia, czym jest obiekt budowlany w ich rozumieniu, nie pozwala bowiem na ustalenie definicji budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości. Przedmiot opodatkowania - w zakresie, w jakim miał objąć budowle - został określony w sposób niepoprawny i niejasny, a przez to jest niezrozumiały, tj. nie określa jednoznacznie zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

### III. Niekonstytucyjność zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłania do przepisów prawa budowlanego – uwagi ogólne

Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiuje budowlę, która zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy podlega podatkowi od nieruchomości, jako „*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*”. Zgodnie z tym przepisem budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości są dwa rodzaje obiektów: (1) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury oraz (2) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika zatem, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla podlegają obiekty, których warunkiem koniecznym zakwalifikowania jako „budowli” w znaczeniu prawnopodatkowym jest ich uprzednia kwalifikacja albo jako „obektu budowlanego” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego albo „urządzenia budowlanego” w rozumieniu tych przepisów. W odniesieniu do obu kategorii obiektów zaliczanych do budowli w rozumieniu prawnopodatkowym ustawodawca zdecydował się na zabieg legislacyjny, polegający na rezygnacji z wyczerpującego określenia definicji budowli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, lecz odesłaniu w tym zakresie do przepisów prawa budowlanego, a więc innej od prawa podatkowego gałęzi prawa.

Odesłanie to narusza zasady przyzwoitej legislacji, w tym przede wszystkim wymaganie określoności przepisu podatkowego, gdyż:

1) powoduje, że ustawa podatkowa, jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, nie zawiera wyczerpującej regulacji w zakresie przedmiotu opodatkowania;

2) nie zostało uwzględnione, że odmienne są wymagania przyzwoitej legislacji, jakie stawia się regulacji prawnopodatkowej (bardziej restrykcyjne) i regulacji prawnobudowlanej (bardziej „liberalne”);

3) nie została uwzględniona odmienność systemu źródeł prawa podatkowego;

4) nie zostało uwzględnione, że przepisy prawa budowlanego, do których następuje odesłanie, same nie są jasne i precyzyjne w zakresie określenia pojęć „obiektu budowlanego” i „urządzenia budowlanego”;

5) doprowadziło ono do sprzeczności w systemie prawa; zakres odesłania nie uwzględnia bowiem, że miało ono doprowadzić do wyznaczenia zakresu przedmiotowego podatku „od nieruchomości”, który obciąża wartość niezmienną się w czasie użytkowania obiektu podlegającego opodatkowaniu tym podatkiem.

#### IV. Niekompletność regulacji przedmiotu opodatkowania w ustawie podatkowej

Już samo zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłanie do przepisów prawa budowlanego należy uznać za naruszające zasadę przyzwoitej legislacji, w tym wymaganie określoności przepisu nakładającego obowiązki podatkowe. Odesłanie do przepisów innego aktu prawnego, zaliczanego dodatkowo do innej gałęzi prawa niż prawo podatkowe, powoduje, że dla podatnika, będącego w systemie tzw. samoobliczenia (niekiedy nazywanego samowymiarem) podstawowym adresatem norm prawnopodatkowych, przepis ten nie jest wyczerpującym źródłem wiedzy o ciążących na nim obowiązkach. Podatnik musi poszukiwać tej wiedzy również w innych aktach prawnych. Powoduje to, że nawet w przypadku, gdy nie dochodzi do zmiany literalnego brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatnik nie może być pewien, czy nie zmienił się zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie, w jakim obciąża on budowlę. Przy obecnej konstrukcji normy podatkowej zmiany takie mogą bowiem następować niejako pośrednio, jako efekt „uboczny” zmian wprowadzonych do aktu prawnego lub aktów prawnych, objętych zbiorczym określeniem „prawa budowlanego”, do którego odsyła wspomniany przepis podatkowy. Wówczas literalne brzmienie przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – tj. tego, który *prima facie* wydaje się być przepisem określającym, czym jest budowla podlegająca podatkowi od nieruchomości – przestaje *de facto* mieć znaczenie dla zakresu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Istnieje bowiem możliwość modyfikacji zakresu tego obowiązku bez żadnej ingerencji w treść omawianego przepisu podatkowego, a tylko poprzez zmianę odnośnych regulacji prawa budowlanego (a w skrajnym przypadku – nawet tylko w wyniku zmiany sposobu ich wykładni przez organy stosujące to prawo).

W przypadku odesłania zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych sytuację podatnika komplikuje niejasność przepisów prawa budowlanego, do których następuje odesłanie - o czym w dalszej części uzasadnienia niniejszej skargi konstytucyjnej.

#### V. Nieuwzględnienie odmienności celów przepisów prawa podatkowego i przepisów prawa budowlanego

Zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłanie do przepisów prawa budowlanego jest niezgodne z art. 2 Konstytucji RP, gdyż w szczególności nie uwzględnia tego, że inne są cele przepisów prawa budowlanego, a inne cele prawa podatkowego.

Jak wynika z art. 1 ustawy – Prawo budowlane (tj. Dz. U. z 2006 r., nr 156, poz. 1118 z późn. zm; dalej również w skrócie „Pb”), przepisy prawa budowlanego regulują *„działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach”*. Przedmiotem regulacji ustawy - Prawo budowlane oraz aktów wykonawczych wydanych na jej podstawie jest zatem określenie zasad prowadzenia procesu budowlanego, przy czym wydaje się, że najistotniejszymi kwestiami z punktu widzenia procesu budowlanego są bezpieczeństwo użytkowania obiektów budowlanych i ład przestrzenny. Innymi słowy, prawo budowlane jest prawem reglamentacyjnym, ustanawianym przede wszystkim na potrzeby kontroli bezpieczeństwa procesów budowlanych i ich efektów, tj. obiektów budowlanych.

Z kolei przepisy prawa podatkowego stanowiące są w celu fiskalnym, tj. dla określenia podmiotów podlegających podatkowi, tj. podatników, oraz sytuacji, których zaistnienie u tych podmiotów powoduje obowiązek zapłaty podatku (czyli określają, kto i w jakiej sytuacji podlega obowiązkowi zapłaty podatku), jak również konsekwencji zaistnienia tych zdarzeń u podatników (tj. określają zasady ustalenia wysokości świadczenia podatkowego).

Choć zarówno prawo budowlane, jak i prawo podatkowe stanowią część tzw. prawa publicznego, wyznaczając w istocie ograniczenia chronione konstytucyjnie prawa własności (w przypadku prawa budowlanego chodzi o ograniczenie swobody korzystania ze swej własności, zaś w przypadku prawa podatkowego – o *sui generis* wywłaszczenie w celu utrzymania państwa), w związku z czym w obu przypadkach regulacja ta powinna mieć charakter ustawowy (art. 64 ust. 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), to jednak odmiennie cele obu gałęzi prawa powodują, że odmiennie są w obu przypadkach wynikające z art. 2

Konstytucji RP wymagania przyzwoitej legislacji. Przy stanowieniu przepisów prawa budowlanego nie ma potrzeby uwzględniania ograniczeń, które z kolei wymagają uwzględnienia przy stanowieniu przepisów prawa podatkowego. Z drugiej zaś strony, ograniczenia przy stanowieniu przepisów podatkowych nie muszą być uwzględniane przy stanowieniu prawa budowlanego, gdyż przy uwzględnieniu tych ograniczeń wątpliwa mogłaby się okazać skuteczność regulacji prawnobudowlanej. Jednak, co wynika *expressis verbis* z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, odnośne przepisy prawa budowlanego stają się w istocie również przepisami podatkowymi i przez to powinny odpowiadać wymaganiom właściwym regulacji podatkowej, zaś odmiennność celów regulacji obu gałęzi prawa może uniemożliwiać wypełnienie tych wymagań.

Na zasadę przyzwoitej legislacji składają się m.in. nakaz odpowiedniego *vacatio legis* oraz zasada pewności prawa i zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa.

Nakaz odpowiedniej *vacatio legis* oznacza konieczność stosowania odpowiedniego terminu wejścia w życie aktu prawnego, tak aby adresaci mogli w należyty sposób przygotować się do jego wymogów i nie byli zaskakiwani przez nowe regulacje prawne<sup>3</sup>. Odnosząc się do nakazu odpowiedniej *vacatio legis*, podnieść należy za wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 czerwca 1999 r., P 4/98, że „ocena «odpowiedniości» *vacatio legis* zależy też (...) od innych zasad i wartości konstytucyjnych, odnoszących się do danej regulacji prawnej”.

Inne mogą być (i rzeczywiście są) te wartości w odniesieniu do regulacji podatkowej, inne zaś w stosunku do regulacji z zakresu prawa budowlanego. W zakresie regulacji z zakresu prawa podatkowego *vacatio legis* powinno być na tyle długie, aby podatnik mógł przygotować się do rozliczenia zobowiązania w terminie, w jakim zgodnie z przepisami prawa powinno ono nastąpić. Należy zatem wskazać, że u podatników takich jak T S.A., prowadzących rozległą działalność gospodarczą na obszarze , dostosowanie się do zmian w podatku od nieruchomości wymaga znacznego zaangażowania organizacyjnego i logistycznego. Przykładowo, ewentualne rozszerzenie zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości o obiekty składające się na infrastrukturę telekomunikacyjną, wcześniej takim opodatkowaniem nieobjęte, wymagałoby przeprowadzenia swoistej inwentaryzacji tych obiektów. Zatem zbyt krótkie *vacatio legis* uniemożliwiłoby przygotowanie się do objęcia tych obiektów opodatkowaniem, co z kolei skutkowałoby ryzykiem niewywiązania się w rzetelny sposób z obowiązku zadeklarowania prawidłowej kwoty podatku.

---

<sup>3</sup> A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe [w:] System prawa finansowego. Tom III. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 115.

Z kolei regulacja prawnobudowlana nie wymaga zwykle aż tak długiej *vacatio legis*, gdyż dostosowanie się do nowej sytuacji prawnej nie wymaga tak znaczącego zaangażowania organizacyjnego i logistycznego, jak wskazane wyżej. Zmiana zakresu znaczeniowego pojęcia obiektu budowlanego dotyczyć może bowiem co najwyżej jednostkowych inwestycji dokonywanych właśnie w okresie, w którym następuje zmiana prawa. Do nowych lub zmienionych wymagań wynikających z regulacji prawnobudowlanej można się dostosować w krótszym okresie, gdyż zakres dostosowania jest znacznie mniejszy.

Natomiast zasada pewności prawa oraz zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa, wymaga, aby w odniesieniu do podatków opłacanych za okresy rozliczeniowe – a do takich należy podatek od nieruchomości, którego zakres przedmiotowy wyznaczają zakwestionowane przepisy – wprowadzenia zmian w zakresie tych podatków nie dokonywano w trakcie okresu rozliczeniowego. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93 (odnoszącym się wprawdzie wprost do podatku dochodowego od osób fizycznych, ale w zakresie cytowanych niżej uwag aktualnym także dla podatku od nieruchomości, który również jest rozliczany za rok podatkowy): *„podatek dochodowy od osób fizycznych jest podatkiem płaconym od dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym. Oznacza to, że rozliczenie tego podatku może nastąpić dopiero w następnym roku kalendarzowym. Słusznie zatem przedstawiciel Sejmu, Prokurator Generalny, a także przedstawiciele Ministerstwa Finansów wskazują na trudności podzielenia roku podatkowego na różne okresy – w rozpatrywanej sprawie na dwa okresy: od 1 stycznia do 16 kwietnia 1993 r. i od 17 kwietnia do 31 grudnia 1993 r. Podatek wymierza się bowiem od sumy dochodów uzyskanych w ciągu roku podatkowego bez względu na to, w jakiej dacie tego roku dochody wpłynęły do podatnika. (...) Jest to jeden z argumentów uzasadniających tezę, że zmian podatków płaconych w skali rocznej nie można wprowadzać w toku danego roku podatkowego, lecz w roku poprzednim. Niezależnie od tego powodu o charakterze raczej technicznym, TK uwzględnił ważniejsze argumenty związane z konstytucyjną zasadą pewności prawa i zaufania obywateli do państwa, co w prawie podatkowym ma szczególne znaczenie. Chodzi bowiem o możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami przy uwzględnianiu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego. (...) Należy przeto wymagać, aby ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej tworzone było nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownego *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym. Zaskakiwanie podatników zmianą podatku w trakcie trwania roku podatkowego jest niezgodne z zasadami wynikającymi z art. 1 przepisów*

*konstytucyjnych utrzymanych w mocy przez Małą Konstytucję [którego odpowiednikiem jest obecnie art. 2 Konstytucji RP – przyp. i podkr. T SA]”.*

Zasadniczo nie ma natomiast konstytucyjnych przeszkód, aby zmiany w przepisach prawa budowlanego wchodziły w życie w dowolnym momencie roku podatkowego, tj. w szczególności niezależnie od okresu rozliczeniowego w podatku od nieruchomości. Jednocześnie - o ile z przepisów wprowadzających te zmiany nie wynika inaczej - nie ma również podstaw, aby różnicować w czasie skutki takich zmian, tj. aby w zakresie prawa budowlanego zmiana skutkowała z innym momentem niż dla podatku od nieruchomości. Nie ma zatem takiej ogólnej zasady, że w przypadku, gdy zmiany w ustawie – Prawo budowlane, które powodują zmianę definicji budowli, wchodzi w życie w trakcie roku podatkowego, to w zakresie podatku od nieruchomości rozpoczynają obowiązywanie dopiero z początkiem kolejnego roku podatkowego.

Zawarte w art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłanie do przepisów prawa budowlanego może zatem powodować niepewność co do obowiązującego prawa.

Niepewność ta może być tym większa, że – o czym jeszcze będzie mowa poniżej (zob. pkt VII uzasadnienia niniejszej skargi) – definicja obiektu budowlanego w ustawie - Prawo budowlane jest określona w taki sposób, że tak naprawdę nie wiadomo do końca, które konkretnie przepisy mają wpływ na wyznaczenie zakresu znaczeniowego tego pojęcia i w związku z tym, których to przepisów zmiana powoduje zmianę tego zakresu.

#### VI. Nieuwzględnienie szczególnego systemu źródeł prawa podatkowego przy stanowieniu odesłania do przepisów prawa budowlanego przy określeniu zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości

Należy zwrócić uwagę na to, że art. 217 Konstytucji RP ustanawia szczególny system źródeł prawa daninowego i w zakresie regulacji prawnych nakładających obowiązki daninowe zastrzega wyłączność ustawy<sup>4</sup>. Oznacza to, że wszystkie kwestie, które mają wpływ na wielkość obciążenia podatkowego muszą zostać uregulowane w akcie prawnym rangi ustawowej.

Konstytucja RP nie zawiera takiego zastrzeżenia dla regulacji prawnobudowlanej. Oznacza to, że nie ma przeszkód, aby niektóre zagadnienia dotyczące zasadniczego przedmiotu regulacji prawnobudowlanej, tj. działalności obejmującej sprawę projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych, uregulowane były w akcie prawnym

---

<sup>4</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, Warszawa 2010, s. 164.

rangi niższej niż ustawa (oczywiście z uwzględnieniem art. 92 ust. 1 Konstytucji RP). Oczywiście, trudno sobie wyobrazić, aby definicja obiektu budowlanego zawarta była w akcie prawnym rangi niższej od ustawy. Biorąc jednak pod uwagę, o czym szerzej w dalszej części niniejszej skargi konstytucyjnej, że ustawa – Prawo budowlane nie zawiera jasnej i precyzyjnej definicji obiektu budowlanego, w zakresie, w jakim ma nim być budowla, a także uwzględniając konieczność doprecyzowania definicji „prawobudowlanych” na potrzeby obiektów wykorzystywanych w konkretnych – i często różnorodnych - sferach działalności związanej z użytkowaniem obiektów budowlanych, przepisy rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy są miejscem regulacji, która co najmniej w sposób pośredni wpływa na zakres znaczeniowy pojęć „obiekt budowlany” lub „budowla”. W praktyce przepisy rozporządzeń wykonawczych do ustawy – Prawo budowlane są wykorzystywane również do uzasadnienia kwalifikacji podatkowej obiektu jako budowli. Przykładowo, NSA w wyrokach z dnia 27 maja 2010 r. (II FSK 1675/09 i II FSK 2049/09), przywołał przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. nr 75, poz. 690 ze zm.), a także rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 30 kwietnia 2001 r. w sprawie warunków technicznych, jaki powinny odpowiadać sieci gazowe (Dz. U. nr 97, poz. 1055) na uzasadnienie opodatkowania linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej.

Zawarte w regulacji prawnopodatkowej odesłanie do przepisów prawa budowlanego, które to przepisy - ze względu na specyfikę regulacji tej gałęzi prawa, w tym przede wszystkim na jej kazuistykę, niezbędną dla uwzględnienia szczególnych cech różnorodnych obiektów budowlanych, wykorzystywanych w wielu rozmaitych sferach działalności człowieka - zawarte są również w aktach rangi niższej od ustawy, nie może być uznane za zgodne z art. 217 Konstytucji RP.

## VII. Brak definicji obiektu budowlanego w przepisach prawa budowlanego

### A. *BŁĄD „IDEM PER IDEM” ZAWARTY W DEFINICJI OBIEKTU BUDOWLANEGO W PRZEPISACH PRAWA BUDOWLANEGO*

Zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłanie do przepisów prawa budowlanego nie spełnia wymagań przyzwoitej legislacji również z tego powodu, że w zakresie określenia, czym jest obiekt budowlany, przepisy prawa budowlanego nie odpowiadają wymaganiom określoności, co powoduje, że w istocie nie zawierają definicji obiektu budowlanego.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. budowlą, która zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy podlega podatkowi od nieruchomości, jest „*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*”. Z przepisu tego wynika, że dla ustalenia znaczenia pojęcia „budowla” jako obiektu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości niezbędne jest ustalenie, czym jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Ustalenie zakresu znaczeniowego pojęcia „obiekt budowlany” na gruncie prawa budowlanego jest jednak niemożliwe w oparciu o przepisy tej gałęzi prawa. Wynika to z przyjętej przez ustawodawcę metody „zdefiniowania” kluczowych dla prawa budowlanego pojęć, mianowicie: „obiekty budowlanego”, „budynku”, „obiekty małej architektury” oraz „budowli”. Otóż w art. 3 pkt 1 ustawy - Prawa budowlanego stwierdza się, że ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury.

W dalszej części art. 3 Pb znajdziemy przepisy określające znaczenie poszczególnych wymienionych wyżej kategorii obiektów budowlanych. „Budynek” zdefiniowany został jako obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 3 pkt 2). Samo pojęcie „budowli” zdefiniowane zostało jako każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury (art. 3 pkt 3). Taki sposób zdefiniowania budowli, to jest poprzez odwołanie się do kategorii obiektu budowlanego, który z kolei definiowany jest przez pojęcie „budowli”, powoduje niemożliwość ustalenia zakresu znaczeniowego obydwu tych pojęć. Przyjęty przez ustawodawcę zabieg polegający na tym, że znaczenie pojęcia obiekt budowlany określa się poprzez wyliczenie trzech jego kategorii (budynek, budowla, obiekt małej architektury), z których definiuje się tylko dwa (budynek oraz obiekt małej architektury), a trzeci (budowla) określa się jako obiekt budowlany, który nie jest ani budynkiem ani obiektem małej architektury, powoduje, że w istocie niezdefiniowane pozostaje na gruncie ustawy Prawo budowlane pojęcie „obiekty budowlany”, a także samo pojęcie „budowli”. Opisany powyżej sposób zdefiniowania pojęć zawiera ewidentny błąd logiczny określany mianem błędnego

koła pośredniego (jedna z postaci błędu *idem per idem*) i stanowi jeden z podstawowych, a zarazem niezwykle groźnych i szkodliwych błędów popełnianych przy definiowaniu pojęć<sup>5</sup>.

Podkreślenia wymaga, że na wadliwość tej regulacji zwrócił już uwagę Naczelny Sąd Administracyjny (np.: w wyroku z 7 października 2009 r., II FSK 635/08, w wyroku z 27 maja 2010 r., II FSK 2049/09).

*B. BRAK DOSTATECZNEJ OKREŚLONOŚCI PRZYKŁADOWEGO WYLICZENIA BUDOWLI ZAWARTEGO W ART. 3 PKT 3 USTAWY – PRAWO BUDOWLANE*

Pomimo stwierdzonej wadliwości legislacyjnej omawianego przepisu Naczelny Sąd Administracyjny podjął – we wskazanym powyżej wyroku z dnia 7 października 2009 r. (II FSK 635/08) - próbę interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która – nawet niezależnie od stwierdzonej wadliwości tego przepisu – pozwalałaby na możliwie precyzyjne określenie „budowli” jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. NSA uznał, że zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłanie do przepisów prawa budowlanego pozwala na zdefiniowanie budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości. Zdaniem NSA, „budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. są te wszystkie obiekty budowlane, które zostały przykładowo wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego oraz te obiekty budowlane, które są podobne do nich” i dopiero „opodatkowanie rzeczy, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych, wynikające z art. 2 i 217 Konstytucji”. Naczelny Sąd Administracyjny odwołał się zatem do przykładowego wyliczenia obiektów, które znajduje się w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, tj. w przepisie „definiującym” jedną z kategorii obiektu budowlanego w rozumieniu tej ustawy, do której z kolei odsyła kwestionowany niniejszą skargą konstytucyjną art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zauważyć jednak należy, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje, że wyliczenie przykładów budowli w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane jest tylko jednym z dwóch elementów definicji budowli w rozumieniu prawnobudowlanym. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że na definicję tą składa się również definicja obiektu budowlanego, a tej – ze względu na wykazany już powyżej błąd logiczny *idem per idem* – w ustawie – Prawo budowlane w istocie nie ma.

---

<sup>5</sup> Tak np. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2006, s. 52–53.

Ponadto, wyliczenie to nie pozwala na wskazanie (wyabstrahowanie) wspólnych cech obiektów, z uwagi na które uzyskiwałyby ono miano „obiekty budowlanego”, ewentualnie „budowli”. Tymczasem w wyliczeniu tym wymienione zostały np. „budowle ziemne”, „budowle obronne (fortyfikacje)”, „budowle ochronne”, „budowle hydrotechniczne”, „budowle sportowe”. Wskazane w tym miejscu przykłady budowli zostały określone poprzez odwołanie się do pojęcia „budowli” (jako *genus*). Wskazanie desygnatów tych określeń wymaga zatem uprzedniej ich kwalifikacji jako „budowli”, które to pojęcie z kolei – co już wyżej wyjaśniono – pozostaje niezdefiniowane. Zatem wyliczenie, które w interpretacji przyjętej w orzecznictwie NSA ma mieć charakter przesądający dla kwalifikacji obiektu jako budowli „prawnopodatkowej”, posługuje się niezdefiniowanym pojęciem „budowli”, które z kolei – właśnie przez to wyliczenie – ma zostać, zdaniem NSA, zdefiniowane. W istocie zatem przywołanych typów obiektów budowlanych nie da się zdefiniować bez odwołania się albo do języka ogólnego („potocznego”), albo do języka specjalistycznego, co z kolei pozostaje, przynajmniej *prima facie*, w sprzeczności z literalnym brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który określa budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu konkretnej dziedziny prawa („prawa budowlanego”).

Ponadto, bez wskazania wspólnych cech obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, pozwalających na uznanie ich za „obiekty budowlane”, wyliczenie zawarte w tym przepisie (a przynajmniej niektóre jego elementy), pozostaje w istocie bez jakiegokolwiek treści normatywnej. Niektóre pojęcia, którymi ustawodawca posłużył się w przykładowym wyliczeniu budowli zawartym w analizowanym przepisie mogą być bowiem rozumiane wieloznacznie. Dotyczy to np. wymienionych w tym wyliczeniu „zbiorników”, czy też „sieci technicznych”. Pojęcia te nie zostały zdefiniowane w języku prawnym.

Jednym ze znaczeń słownikowych pojęcia „zbiornik” jest „*naczynie lub urządzenie do zbierania i przechowywania różnych materiałów; też: zawartość takiego naczynia*”<sup>6</sup>. Trudno jednak uznać, aby racjonalny ustawodawca zakładał, że każdy obiekt lub każda rzecz, które mieszczą się w przywołanej definicji słownikowej, mogły zostać uznane za „budowlę” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego – ze wszystkimi tego konsekwencjami na gruncie tych przepisów i regulacji z nimi powiązanych (dość powiedzieć, że „zbiornikiem” w znaczeniu słownikowym jest np. butelka<sup>7</sup>). Zarazem jednak ustawodawca nie wskazał żadnych kryteriów lub cech (*differentiam specificam*), w oparciu o które możliwe byłoby

---

<sup>6</sup> Słownik Języka Polskiego PWN.

<sup>7</sup> Według *Uniwersalnego Słownika Języka Polskiego* pod red. S. Dubisza (Warszawa 2008) „butelka” to „naczynie, zwykle ze szkła lub tworzywa sztucznego, z wąską szyjką i małym otworem, używane do przechowywania płynów” względnie „zawartość takiego naczynia” [podkr. T SA].

wyodrębnienie z całej klasy przedmiotów będących „zbiornikami” w powszechnym znaczeniu, desygnatów tego pojęcia relewantnych z punktu widzenia definicji „budowli”.

Podobne zastrzeżenia można podnieść w stosunku do określenia „sieci technicznej” jako jednej z budowli wymienionych w przykładowym wyliczeniu zawartym w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo Budowlane. Literalnie bowiem rzecz ujmując każdą „sieć”, która wykazuje jakikolwiek związek z „techniką”, należałoby uznać za „sieć techniczną”, a tym samym za „budowlę” w rozumieniu Prawa budowlanego (również ze wszystkimi tego konsekwencjami na gruncie tych przepisów, tj. np. w zakresie konieczności uzyskiwania pozwoleń na budowę każdego obiektu tego rodzaju). Nie można jednak pominąć tego, że sieć techniczna ma być przykładem „budowli”, a więc, szerzej, „obiektu budowlanego”. Podobnie jak w przypadku wskazanych wyżej „zbiorników”, trudno zakładać, aby racjonalny ustawodawca zamierzał objąć reżimem wynikającym z przepisów prawa budowlanego każdą „sieć techniczną” w znaczeniu słownikowym. Zarazem jednak art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo Budowlane nie wyjaśnia, które sieci techniczne są budowlami, a które nie – co tylko potwierdza, że wyliczenie obiektów zawarte w tym przepisie nie daje jednoznacznej odpowiedzi co do zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania budowli. Tym bardziej, że katalog tych obiektów jest tak wewnętrznie zróżnicowany, iż nie sposób na jego podstawie ustalić („wyabstrahować” zeń) zespołu cech konstytutywnych dla budowli, czyli pozwalających w każdym przypadku odróżnić budowle od obiektów niebędących budowlami.

Przykładowe wyliczenie budowli zawarte w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane nie pozwala zatem na usunięcie skutków błędu *idem per idem*, którym dotknięte są „prawnobudowlane” definicje obiektu budowlanego i budowli, co z kolei świadczy o wadliwości odesłania zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, czego konsekwencją jest to, że przepis ten nie spełnia wymagania dostatecznej określoności przedmiotu opodatkowania.

### C. BRAK DOSTATECZNEJ OKREŚLONOŚCI PRZEPISÓW PRAWA BUDOWLANEGO W ODNIESIENIU DO OBIEKTÓW, KTÓRE W SZEROKIM ZNACZENIU SĄ „URZĄDZENIAMI TECHNICZNYMI”

Brak dostatecznej określoności art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, a przez to nieokreśloność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ujawnia się przede wszystkim w odniesieniu do „urządzeń technicznych”.

Po pierwsze, w przepisach prawa budowlanego nie zawarto definicji legalnej „urządzeń technicznych” ani nie zdefiniowano określenia „techniczne”. Również w innych aktach normatywnych, w których termin „urządzenie techniczne” jest stosunkowo często

używany, brak jego definicji legalnej<sup>8</sup>. Brak takich definicji jest szczególnie dotkliwy na gruncie przepisów prawa budowlanego, które z jednej strony regulują proces budowlany, z drugiej zaś procesem budowlanym obejmują obiekty, oznaczone jako „techniczne”. Niewątpliwie nie widać jednak powodów, aby prawo budowlane – zajmujące się normowaniem procesu budowlanego (taki cel tej gałęzi prawa wynika wprost z art. 1 ustawy – Prawo budowlane) – odnosiło się również do obiektów, które ze swej istoty nie powstają w procesie budowlanym, zaś ich użytkowanie nie jest związane z koniecznością dochowywania wymogów właściwych obiektom budowlanym.

Powstaje zatem pytanie, czym są „urządzenia techniczne” na gruncie prawa budowlanego. W języku potocznym urządzenia te zapewne dałoby się - lepiej lub gorzej - zdefiniować, jednak w kontekście art. 1 ustawy – Prawo budowlane definicja wynikająca z języka potocznego byłaby nieadekwatna (i zbyt szeroka), w tym przypadku powinno bowiem chodzić jedynie o pewien wytwór procesu budowlanego. Art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, choć wymienia „urządzenia techniczne” jako przykłady „budowli” i wiąże z tym określone konsekwencje prawne, nie daje jednak odpowiedzi na pytanie, czym są urządzenia techniczne na gruncie prawa budowlanego.

Po drugie, wyznaczenie zakresu znaczeniowego „budowli” w rozumieniu prawnobudowlanym w odniesieniu do „urządzeń technicznych” jest dodatkowo utrudnione przez to, że w ramach ogólnej kategorii „urządzeń technicznych” przepis art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane wyróżnia ich poszczególne „podtypy”, określając jednocześnie odmienną kwalifikację tych „podtypów” z punktu widzenia ich przynależności do „budowli” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W wyliczeniu zawartym w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane za urządzenia techniczne *sensu largo* (w znaczeniu bliskim słownikowemu) można mianowicie uznać: „sieci techniczne” (jako przykład urządzeń technicznych ułożonych w sieć), „wolno stojące urządzenia techniczne”, „części budowlane urządzeń technicznych” (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz „fundamenty pod maszyny i urządzenia”. Już wyodrębnienie tych rodzajów urządzeń jako odrębnych kategorii obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane samo w sobie czyni tę regulację nieprzejrzystą. Ponadto, sposób „zdefiniowania” niektórych z tych „podtypów” nie pozwala na wytyczenie granic zakresów znaczeniowych tych „podtypów”. Niektóre z urządzeń technicznych mogą być z powodzeniem kwalifikowane do różnych „podtypów”, co w efekcie, w zależności od przyjętego przyporządkowania, całkowicie zmieniłoby ich kwalifikację na gruncie prawa budowlanego

---

<sup>8</sup> Pewne, ale jedynie cząstkowe wyobrażenie o bogactwie i różnorodności desygnatów tego pojęcia daje wyliczenie urządzeń technicznych zamieszczone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 16 lipca 2002 r. w sprawie rodzajów urządzeń technicznych podlegających dozorowi technicznemu (Dz. U. Nr 120, poz. 1021 z późn. zm.)

(o czym szerzej w kolejnym akapicie). Przykładowo, elektrownie wiatrowe zostały przez ustawodawcę wskazane jako samodzielny rodzaj „urządzenia technicznego”, ale jednocześnie można by je z powodzeniem zakwalifikować jako „wolno stojące urządzenia techniczne”.

Najistotniejsze w omawianym zakresie jest to, że wyodrębniając poszczególne podtypy „urządzeń technicznych” określono dla nich odrębną kwalifikację z punktu widzenia przynależności do kategorii „budowli” – w zależności od tego, o który „podtyp” urządzenia technicznego chodzi. Budowlami są zatem np. jedynie części budowlane urządzeń technicznych, jednak w przypadku urządzeń technicznych, które spełniają cechę urządzenia wolnostojącego, budowlą – co można wywieść *a contrario* – jest już cały obiekt. Podobnie jest w przypadku „sieci technicznych”, co do których ustawodawca nie zastrzegł, że budowlą są jedynie ich części budowlane – w odróżnieniu od urządzeń technicznych, do których zaliczył kotły, piece przemysłowe, elektrownie wiatrowe, jak również – co zresztą charakterystyczne dla tej regulacji – urządzenia określone jako „inne urządzenia”. Trudno wyjaśnić, jakie intencje spowodowały, że odmienne traktuje się różne „podtypy” urządzeń technicznych, a więc obiektów wykazujących te same cechy, tj. posiadających charakter „urządzenia”, któremu można dodatkowo przypisać cechę „techniczności” (jakkolwiek by tej cechy nie rozumieć). Odmienności w zakresie kwalifikowania poszczególnych elementów jako budowli w rozumieniu prawnobudowlanym świadczą nie tylko o braku spójności przedmiotowej regulacji. Biorąc pod uwagę, że pomiędzy poszczególnymi „podtypami” urządzeń technicznych trudno przeprowadzić jednoznaczną granicę pojęciową (o czym w poprzednim akapicie), w przypadku obiektów, które dają się zakwalifikować do różnych podtypów (jak np. elektrownie wiatrowe) odmienności te uniemożliwiają jednoznaczne określenie skutków kwalifikacji budowli do określonego „podtypu” urządzenia technicznego.

Po trzecie, kwalifikację urządzeń na gruncie przepisów prawa budowlanego utrudnia również brzmienie art. 3 pkt 1 lit. „b” ustawy – Prawo budowlane (w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), zgodnie z którym obiektem budowlanym (budowlą w znaczeniu prawnopodatkowym) jest m.in. „budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami”. Pojęcie „urządzenia”, choć w tym przypadku już nie „technicznego”, pojawia się zatem w kolejnym przepisie – tym razem w kontekście związku, jaki urządzenia te (lub instalacje) mają tworzyć z „zasadniczą” budowlą. W odniesieniu do zaskarżonego art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych kwestia ta ma zasadnicze znaczenie, jeśli się zważy, że przepis ten odsyła nie do pojęcia „budowli” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, ale do pojęcia „obiektu budowlanego” w rozumieniu tych przepisów, zaś wymieniona w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane „budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami”, po wyłączeniu „budyneków” i „obiektów małej architektury” (zgodnie z art. 1a



sposób określone. A to byłoby sprzeczne z konstytucyjnymi wymogami określania elementów konstrukcyjnych podatku w drodze ustawy oraz z wymogiem dostatecznej określoności przepisów”<sup>10</sup>. W istocie zatem o sposobie kwalifikacji instalacji lub urządzenia na gruncie art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane decyduje przyjęte założenie, jaką funkcję miałyby realizować taki „kompleks” (nawet nie tworzący „całości techniczno-użytkowej”) obiektów, instalacji i urządzeń – co zależałoby *de facto* od interpretatora (przyjętego przezeń założenia), a nie od przepisu prawa<sup>11</sup>. Oznaczałoby to, że zakres opodatkowania pozostawałby niedookreślony, co jest sprzeczne z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

Zatem również użyte w art. 3 pkt 1 lit. „b” ustawy – Prawo budowlane stwierdzenie, iż instalacje lub urządzenia mogą składać się na budowlę (lub obiekt budowlany) jest na tyle nieprecyzyjne, że nie wiadomo, która z teoretycznie możliwych interpretacji jest interpretacją prawidłową, co w konsekwencji powoduje, że również art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie spełnia wymagania określoności przepisu podatkowego.

Po czwarte zaś, brak definicji pojęcia „urządzenia technicznego” w znaczeniu nadanym przez art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, a więc jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, komplikuje dodatkowo to, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obok obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędącego budynkiem lub obiektem małej architektury, ustawodawca wymienił „urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Zgodnie zaś z art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane przez urządzenie budowlane należy rozumieć „urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”. A zatem urządzenie budowlane jest również „urządzeniem technicznym”, co dodatkowo komplikuje zrozumienie, czym jest urządzenie techniczne wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, a także czym jest urządzenia, które – obok instalacji – składa się na całość techniczno-użytkową, o której mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane. Takie urządzenie („urządzenie budowlane”) na pewno bowiem mieści w szerszej kategorii „urządzeń i instalacji”, które wymienione są „wraz z” budowlą w art. 3 pkt 1 lit. „b” ustawy – Prawo budowlane, a także w kategorii „urządzeń technicznych” wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Zatem art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w części wzmiankującej o „urządzeniach budowlanych”, stanowi ustawowe *superfluum*.

---

<sup>10</sup> A. Grabowicz, *Budowla – nieustający problem w podatku. Głosa krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 1.7.2008 r. (I SA/Bd 223/08)*, Monitor Podatkowy nr 7/2010.

<sup>11</sup> A. Grabowicz, *Budowla – nieustający problem w podatku...*, op.cit.

Racjonalny językowo ustawodawca nie zamieszcza w przepisach prawa zbędnych słów (na którym to założeniu opiera się m.in. zakaz wykładni *per non est*<sup>12</sup>). Art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 lit. „b” w związku z art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane są wzajemnie niespójne, co oznacza, że przepis ustawy podatkowej nie określa w sposób dostateczny pojęcia „budowli” jako przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, co z kolei dowodzi naruszenia przez ustawodawcę zasady przyzwoitej legislacji wynikającej z art. 2 Konstytucji RP (w związku z art. 84 oraz w związku z art. 217 Konstytucji RP).

#### VIII. Sprzeczność w ramach systemu prawa jako potwierdzenie nieokreśloności (nieprecyzyjności) zakwestionowanego przepisu

Należy również zwrócić uwagę na sprzeczność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z innymi przepisami funkcjonującymi w systemie prawa, w tym przede wszystkim z przepisami prawa cywilnego, które definiują nieruchomość, a także z innymi przepisami samej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Sprzeczność ta polega na braku powiązania „definicji” budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości z celem regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jaki uzewnętrznia sama nazwa podatku, będącego wszak podatkiem „od nieruchomości”, a więc podatkiem, który obciąża wyłącznie obiekty wykazujące pewne cechy pozwalające uznać te obiekty za nieruchomości. Charakterystyczne jednak, że już samo określenie w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przedmiotu opodatkowania nie odwołuje się do pojęcia nieruchomości, ale wyznacza ten przedmiot jako grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części (te ostatnie – o ile są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą). Założyć należy, że taki zabieg legislacyjny spowodowany był wolą ustawodawcy, aby odrębnie obciążyć podatkiem również części składowe nieruchomości, którymi zazwyczaj są budynki lub budowle (zgodnie z zasadą *superficies solo cedit*) – w przeciwnym razie opodatkowaniu podlegałyby tylko powierzchnia gruntu, bez względu na naniesienia posadowione na tym gruncie. Nie zwalniało to jednak ustawodawcy z takiego określania przedmiotu opodatkowania, aby obiekty nań się składające odpowiadały cechom nieruchomości lub części składowych nieruchomości. Inaczej, biorąc pod uwagę cel regulacji, stałaby się ona wewnętrznie sprzeczna, co z kolei czyniłoby ją niejasną, przez co doszłoby do naruszenia wymagań określoności przepisu materialnego prawa podatkowego.

---

<sup>12</sup> Zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 122–123.

Niestety, do takiej sprzeczności doprowadził sposób „zdefiniowania” budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości. Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie uwzględnia definicji nieruchomości zawartych w przepisach innych gałęzi prawa, w tym przede wszystkim w art. 46 § 1 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z tym ostatnim przepisem *„nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności”*. A zatem nieruchomościami są albo grunty, albo budynki (lub ich części – lokale), ale pod warunkiem, że są trwale związane z gruntem. Natomiast zgodnie z art. 48 Kodeksu cywilnego *„z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania”*. Częściami składowymi nieruchomości, jaką jest grunt są zatem albo budynki, albo urządzenia – również pod warunkiem, że są związane trwale z gruntem. Cecha „trwałego związania z gruntem” jest zatem cechą nieruchomości (w postaci budynków) lub ich części składowych (w postaci m.in. urządzeń), nieuwzględnioną w brzmieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zawarta w tym przepisie „definicja” budowli nie uwzględnia zatem celu regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie, w jakim powinna ona realizować opodatkowanie nieruchomości, gdyż – w zakresie, w jakim podatkowi mają podlegać budowle - nie wiąże opodatkowania z cechami przynależnymi na gruncie prawa cywilnego nieruchomościom lub ich częściom składowym.

Sprzeczność art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ujawnia się również w powiązaniu ze sposobem określenia podstawy opodatkowania od budowli, uregulowanym w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z treścią art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych *„podstawę opodatkowania stanowi (...) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego”*. Podstawą opodatkowania od budowli jest zatem ich wartość „historyczna”, tj. wartość ustalona na dzień nabycia lub wytworzenia budowli i niezmienna w okresie jej używania, tj. nieuwzględniająca jej zużycia.

Sposób określania podstawy opodatkowania od budowli wskazuje zatem, że chodzi o obiekty niepodlegające szybkiemu zużyciu, tj. utrzymujące swoją wartość w toku ich użytkowania. Pozostaje to jednak w sprzeczności z brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, w

którym wymieniono np. urządzenia techniczne lub sieci techniczne, które podlegają procesom szybkiego zużycia, a także w związku z art. 3 pkt 1 lit „b” ustawy – Prawo budowlane, który - jako składniki budowli - wymienia również „instalacje” oraz „urządzenia”, przy przyjęciu jednej z interpretacji tego przepisu - nawet takie, które nie stanowią fizycznej całości wraz z „zasadniczą” budowlą, i które także trudno uznać za składniki majątkowe zachowujące niezmienną wartość w toku ich użytkowania.

Pomiędzy art. 1a ust. 1 pkt 2 a art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zachodzi zatem sprzeczność, polegająca na tym, że wyznaczając sposób określenia podstawy opodatkowania od budowli jako wartość „historyczną” ustawodawca nie uwzględnił, że niektóre z obiektów, które w myśl art. 3 pkt 3 w związku z pkt 1 lit. „b” ustawy – Prawo budowlane mogą - w zależności od przyjętej wykładni tych przepisów - stanowić budowlę podlegającą podatkowi od nieruchomości, choć nie są nieruchomościami i w związku z tym opodatkowanie ich według wartości z dnia nabycia lub wytworzenia nie odpowiadałoby celowi, jaki przyświecał ustawodawcy przy definiowaniu podstawy opodatkowania.

Tymczasem, jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, „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”. Ponadto, jak wskazuje się w teorii prawa podatkowego, podstawa opodatkowania stanowi „konkretyzację przedmiotu opodatkowania”<sup>13</sup>, precyzując „obszar zjawisk społecznych objętych opodatkowaniem wewnątrz granic zakreślonych przez przedmiot podatku”<sup>14</sup>. Sposób określenia podstawy opodatkowania powinien zatem odzwierciedlać konstrukcję przedmiotu opodatkowania. Jak wyżej wykazano, art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyznacza podstawę opodatkowania od budowli w sposób, który nie odpowiada konstrukcji przedmiotu opodatkowania, oderwanej od pojęcia nieruchomości w rozumieniu przepisów prawa cywilnego.

Również z tych względów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie odpowiada wynikającemu z art. 2 Konstytucji RP (w związku z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP) wymaganiu określoności przepisów podatkowych.

#### IX. Orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach budowli - jako potwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 w

<sup>13</sup> A. Kostecki, *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Warszawa 1985, s. 183.

<sup>14</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009.

związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie odpowiada wymaganom określoności przepisu podatkowego

*A. BRAK JEDNOLITEJ WYKŁADNI ART. 1A UST. 1 PKT 2 USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH W ZAKRESIE, W JAKIM PRZYJMUJE SIĘ, ŻE BUDOWLĄ SĄ OBIEKTY WYMIENIONE W ART. 3 PKT 3 USTAWY – PRAWO BUDOWLANE, DO KTÓREGO ODSYŁA ZAKWESTIONOWANY PRZEPIS*

Analiza orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego w znacznym stopniu potwierdza przedstawione powyżej uzasadnienie braku określoności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wynikające z braku określoności tego przepisu problemy w jego stosowaniu najwidoczniej ujawniają się w odniesieniu do urządzeń technicznych (art. 3 pkt 3 oraz pkt 9 ustawy – Prawo budowlane), a także w kontekście związku instalacji i urządzeń z „zasadniczą” budowlą, określonego w art. 3 pkt 1 lit. „b” ustawy – Prawo budowlane jako „całość techniczno-użytkowa”. Jak już wyżej wykazano, w tym zakresie przepisy prawa budowlanego, do których odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są skonstruowane w taki sposób, że nie dają jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czym są „urządzenia techniczne” oraz co oznacza „całość techniczno-użytkowa”.

W zakresie szeroko rozumianych „urządzeń technicznych”, ich kwalifikacja dokonywana przez sądy administracyjne jest uwarunkowana rodzajem/typem obiektu, nie zaś wynikającymi z przepisów prawa budowlanego cechami, które pozwalająby na jego kwalifikację jako określonej (pod)kategorii obiektu budowlanego. Innymi słowy, w zależności od tego, o jaki konkretnie rodzaj obiektu chodzi, sądy administracyjne dokonują wykładni pojęć składających się na definicję obiektu budowlanego oraz kwalifikacji specyficznej dla danego rodzaju/typu obiektu.

Nie budzi już zatem w orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości, że budowlą nie są np.:

- 1) elektrownie wiatrowe (np. wyrok NSA z 30 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 202/08),
- 2) stacje bazowe telefonii komórkowej umieszczone na masztach lub innych obiektach budowlanych (np. wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08).

Sądy administracyjne nie mają natomiast wątpliwości, że budowlami są np.:

- 1) instalacje i urządzenia, znajdujące się w podziemnym wyrobisku górniczym (np. wyrok NSA z 3 lutego 2006 r., sygn. akt II FSK 656/05),
- 2) linie kablowe położone w kanalizacji kablowej (np. wyrok NSA z maja 2010 r., sygn. akt \_\_\_\_\_ oraz wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK \_\_\_\_\_)

2049/09) – choć początkowo orzecznictwo sądów administracyjnych było w tym zakresie niejednolite,

3) stacje transformatorowe wypełniające kubaturę budynku, w którym zostały umieszczone (np. wyrok NSA z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1480/08) – choć również można wcześniej w orzecznictwie NSA napotkać stanowisko odmienne.

Zwrócić należy uwagę, że cechy niektórych spośród tych obiektów są niekiedy takie same, co jednak nie przeszkadza sądom administracyjnym kwalifikować tych obiektów odmiennie. Przykładowo, kwalifikowane jako obiekty, niebędące budowlą, elektrownie wiatrowe, a ściślej takie urządzenia tych elektrowni, jak „*generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania*” zostały opisane przez NSA w wyroku z 5 stycznia 2010 r., II FSK 1101/08 jako „*odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli*”, wskutek czego NSA uznał, że nie stanowią one budowli podlegającej podatkowi od nieruchomości. Natomiast pomimo tego, że również linie kablowe położone w kanalizacji kablowej spełniają funkcję zbliżoną do urządzeń elektrowni wiatrowych, tj. dokonują przesyłu sygnału telekomunikacyjnego (analogicznie jak urządzenia elektrowni wiatrowej, które wytwarzają i przesyłają energię elektryczną) i pod względem technicznym stanowią obiekt odrębny (także fizycznie) od samej kanalizacji, są jednak już kwalifikowane odmiennie, tj. jako składnik budowli, wraz z kanalizacją, w której się znajdują. Choć w obu przypadkach chodzi o obiekty zbliżone cechami i funkcją, to jednak w przypadku linii kablowych mamy do czynienia z urządzeniami technicznymi ułożonymi w sieć, co wobec literalnego brzmienia art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane (w związku z kwestionowanym art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) zmienia ich kwalifikację, gdyż - jak wynika z literalnego brzmienia tego przepisu - budowlą jest sieć techniczna, nie zaś tylko jej części budowlane, podczas, gdy w przypadku urządzeń technicznych budowlą są tylko ich części budowlane.

Czasami natomiast jednolitość linii orzeczniczej w zakresie tego samego typu/rodzaju obiektu jest pozorna, jak np. w przypadku linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej. Stanowisko sądów administracyjnych w zasadzie jest zgodne co do zasadności ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jednak wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz przepisów prawa budowlanego, która doprowadziła sądy do takiego wniosku, jest zazwyczaj zasadniczo odmienna. Niektóre składy orzekające zakwalifikowały linie kablowe jak część składową budowli, na którą składają się kanały kanalizacyjne i kable (np. WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 2 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Sz 734/07, WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 7 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 604/08). Inne z kolei uznały, że przedmiotem opodatkowania jest sieć telekomunikacyjna,

rozumiana jako całość obiektów, urządzeń lub instalacji, służących do przesyłu sygnału telekomunikacyjnego, w tym również linie kablowe. Przykładowo, WSA w Krakowie w wyroku z dnia 28 listopada 2008 r., I SA/Kr 1213/08 orzekł, że *„jest to całość urządzeń technicznych służących w jednym celu: doprowadzenia np. energii cieplnej, gazu, wody czy energii elektrycznej do końcowego odbiorcy. W przypadku sieci telekomunikacyjnej będą zatem przewody (czy to klasyczne miedziane, czy też światłowodowe), punkty wzmacniające sygnał elektromagnetyczny, punkty przecięcia się sieci oraz cały zespół urządzeń służących do przekazywania sygnałów, które ostatecznie trafiają do przyłączy do poszczególnych budynków oraz tzw. pętli abonenckiej (mogą się również łączyć z sieciami innych operatorów czy z sieciami telekomunikacyjnymi, tudzież komunikacji elektronicznej, na skalę globalną)”*. Podobnie orzekły m.in.: WSA w Łodzi w wyroku z dnia 8 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 139/08; WSA w Kielcach w wyroku z dnia 30 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Ke 447/08; WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 26 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1356/08; WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 17 lutego 2009 r., I SA/Gd 901/08. Natomiast Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, w wyroku z dnia 12 listopada 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 546/08, uznał linie kablowe położone w kanalizacji kablowej za *„urządzenia budowlane, które w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowią budowlę, a więc obiekt budowlany podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 1 pkt 3)”*.

Ponadto, również uzasadnienie podstawy prawnej opodatkowania nie jest jednolite – nawet w przypadku takiej samej kwalifikacji tych linii. Niektóre składy orzekające wojewódzkich sądów administracyjnych – zarówno te, które uznają, że sporne linie kablowe są częścią składową budowli, jak i te które uznają je za sieć telekomunikacyjną, będącą siecią techniczną – powołują jako taką podstawę art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, który wymienia sieci techniczne jako przykład budowli, a następnie wskazują na art. 3 pkt 1 lit. b tej ustawy, podnosząc, że budowlą jest całość techniczno-użytkowa wraz z urządzeniami lub instalacjami, a linie kablowe i kanalizacja, w której linie te zostały położone stanowią taką całość, ewentualnie, że stanowią sieć telekomunikacyjną, która jest siecią techniczną na gruncie art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane.

Jednak inne składy orzekające (np. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 26 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Gl 792/08), uznając, że powołanie art. 3 pkt 3 w związku z art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane może być niewystarczające, powołują również art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, który definiuje „urządzenie budowlane”. Przypomnieć w tym miejscu należy, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowlą, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, są dwa rodzaje obiektów: po pierwsze - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędący budynkiem ani obiektem małej architektury, po drugie zaś – urządzenie budowlane w

rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Charakterystyczny jest następujący sposób argumentowania: „(...) budowlą zgodnie z przedstawioną wyżej definicją jest też «urządzenie budowlane związane z obiektem budowlanym». Jest ono zdefiniowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. (...) Zamieszczenie w definicji budowli także urządzeń budowlanych wskazuje na szerokie rozumienie tego pojęcia w u.p.o.l. Wynika z niego, że budowlą jest nie tylko sam obiekt, ale i wszelkiego rodzaju urządzenia, które umożliwiają jego normalne funkcjonowanie. Wynikające z przytoczonej definicji pojmowanie budowli potwierdza pogląd, że budowla nie może być traktowana jako jednorodny obiekt. Jest to z reguły szereg obiektów i urządzeń wzajemnie ze sobą powiązanych, służących określonej działalności. Budowlą jest np. linia energetyczna, która nie może być rozumiana jako sam przewód energetyczny. Jest on jednym z elementów składowych takiej budowli obok słupów, studzienek kanalizacyjnych, stacji transformatorowych i innych obiektów służących przesyłaniu energii elektrycznej. Na takie rozumienie budowli wskazuje przytoczona wyżej definicja zawarta w u.p.o.l. (...) powyższe rozważania, wbrew twierdzeniom skarżącej Spółki, mają pełne odniesienie do wszelkiego rodzaju sieci technicznych, o których mowa w art. 3 pkt 3 u.p.b., z uwzględnieniem w/w urządzenia budowlanego, zdefiniowanego w pkt 9 tegoż artykułu. (...)”. Sądy administracyjne zdają sobie sprawę z ułomności argumentacji odwołującej się do definicji obiektu budowlanego na gruncie przepisów prawa budowlanego i niejako „na wszelki wypadek” dodają dodatkowe uzasadnienie – tym razem na gruncie innego przepisu, tj. art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane. Nawet zatem gdyby przyjąć, że sporne linie nie są obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, to – zdaniem sądów - są z pewnością urządzeniem budowlanym w rozumieniu tych przepisów. I odwrotnie, jeśli nie są urządzeniem budowlanym, to są obiektem budowlanym. Tak czy owak – należy je opodatkować.

Również uzasadnienie zapadłych ostatnio – tj.                   maja 2010 r. (np.                   ,                   ) oraz                   maja 2010 r. (np.                   ,                   ), wszystkie w sprawach T                   S.A. – wyroków NSA w różnych składach orzekających, nie daje jednoznacznej odpowiedzi na kwestię zakresu opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, zwłaszcza w kontekście podniesionych już w uzasadnieniu niniejszej skargi konstytucyjnej problemów interpretacyjnych wynikających z brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Składy orzekające w dniu 13 maja 2010 r. przedstawiły uzasadnienie znacząco odmienne od uzasadnień wyroków, które zapadły w dniu 27 maja 2010 r. Uzasadnienia te różnią się w kwestiach najistotniejszych z punktu widzenia problematyki opodatkowania budowli, tj. co do odpowiedzi na pytania:

1)                   czy jest budowla w rozumieniu prawnopodatkowym, tj. czy tylko obiektem wymienionym w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane (tak skład orzekający w dniu 27 maja 2010 r.), czy również takim obiektem, ale „powiększonym” o instalacje i urządzenia,

niebędące częścią tego obiektu, a także „zbiorem” obiektów budowlanych, powiązanych funkcjonalnie (tak składy orzekające w dniu 13 maja 2010 r.)?

2) jak szerokie odesłanie zawiera przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, tj. czy tylko do przepisów prawa budowlanego (tak skład orzekający w dniu 27 maja 2010 r.) czy również do innych gałęzi prawa (tak składy orzekające w dniu 13 maja 2010 r., które zakwalifikowały sporne linie kablowe jako sieci uzbrojenia terenu, a skoro definicji tych sieci próżno szukać w przepisach prawa budowlanego, to odwołały się do definicji zawartej w art. 2 pkt 11 ustawy – Prawo geodezyjnego i kartograficznego<sup>15</sup>, a więc przepisu, który nie zalicza się do gałęzi prawa budowlanego, do której *expressis verbis* odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)?

3) w jakich przypadkach „instalacje” i „urządzenia” stanowią element budowli, tj. czy wtedy, gdy są jej częścią (tak skład orzekający w dniu      maja 2010 r.) czy również wówczas, gdy stanowią odrębne obiekty (tak składy orzekające w dniu      maja 2010 r.)?

4) czy budowla, która faktycznie nie realizuje swoich funkcji, przestaje być z tego powodu budowlą (tak skład orzekający w dniu      maja 2010 r.)?

W istocie zatem orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawie opodatkowania budowli, w tym również w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej, potwierdza brak precyzji art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i dowodzi tego, że błąd *idem per idem*, jakim niewątpliwie dotknięta jest definicja budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prowadzi do negatywnych skutków w jego stosowaniu i że stosowanie to nie jest jednolite. Z uzasadnień poszczególnych składów orzekających nie da się wywieść jednolitej wykładni kwestionowanego przepisu, co np. w przypadku linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej spowodowało wielość i różnorodność przytoczonej argumentacji na zasadność ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego nie było jednolite również w zakresie kwalifikacji stacji transformatorowych, tj. urządzeń usytuowanych w budynku, w taki sposób, że wypełniają kubaturę tego budynku. W wyroku z dnia 11 stycznia 2008 r. (sygn. akt II FSK 1313/07) oraz w kilkudziesięciu wyrokach z dnia 2 lutego 2010 r. (np. II FSK 1480/08) NSA zakwalifikował stację transformatorową znajdującą się w budynku – wraz z tym budynkiem - jako budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wyjaśniając, że „nie można elementów (cech) całego obiektu stacji transformatorowej, na który składają się zarówno urządzenia energetyczne (np. transformatory o wadze od kilku do kilkudziesięciu ton ) oraz zabezpieczające je przegrody budowlane i dach, zawęzić jedynie do elementów (cech) charakterystycznych dla budynku”,

---

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 17 maja 1989 r., tj. Dz. U. z 2005 r. nr 240, poz. 2027.

w związku z czym „jeżeli dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, bo wypełniono go urządzeniami energetycznymi, kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Budynek taki, staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. W tym właśnie znaczeniu omawiany obiekt budowlany stacji transformatorowej, jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości”. Natomiast NSA wyroku z dnia 24 lipca 2008 r., II FSK 418/08, orzekając w sprawie „urządzeń technicznych znajdujących się w budynku – hali przekształtnikowej”, wyjaśnił, że nie mogły one „stanowić odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości” i że „znajduje [to] swoje oparcie w treści przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l.”, gdyż „zaliczenie tych urządzeń technicznych jako wchodzących w skład budynku (art. 3 pkt 1, 2, 9 Prawa budowlanego) miało rozstrzygające znaczenie dla tego, iż te same urządzenie nie mogły zostać uznane za budowle stanowiące odrębny przedmiot opodatkowania tym podatkiem (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego)”. Nie tylko zatem orzecznictwo w zakresie linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej, ale również orzecznictwo w zakresie stacji transformatorowych nie jest jednolite, a przyczyną tego jest brak określoności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

**B. PRZYKŁADY WYKŁADNI NIEZNAJDUJĄCEJ POTWIERDZENIA ANI W BRZMIENIU ART. 1A UST. 1 PKT 2 USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH LOKALNYCH, ANI W PRZEPISACH PRAWA BUDOWLANEGO, DO KTÓRYCH PRZEPIS TEN ODSYŁA**

Zauważyć należy, że NSA - próbując na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustalić, czym jest budowla – wywodzi często z tego przepisu wnioski, których uzasadnienia trudno odnaleźć w jego literalnym brzmieniu lub w brzmieniu przepisów prawa budowlanego, do których ów przepis podatkowy odsyła.

Przykładowo, NSA w wyroku z dnia      maja 2010 r. (      ), w sprawie dotyczącej linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej, za istotne dla zakwalifikowania kanalizacji jako budowli uznał wypełnienie jej liniami kablowymi. NSA w tym składzie wyraźnie podkreślił, że warunkiem uznania obiektu za budowlę jest to, aby był wykorzystywany zgodnie z przeznaczeniem, wskazując m.in. że kanalizacja kablowa „(...) bez wypełnienia jej kablami nie pełni (...) żadnej konkretnej funkcji użytkowej. Dopiero kanalizacja kablowa i położone w niej (...) kable i pozostałe elementy, stanowią pewną całość użytkową, pozwalającą na prowadzenie działalności gospodarczej w postaci świadczenia usług telekomunikacyjnych (...). Stanowią one zatem razem budowlę sieciową (sieć

techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 P.b.”. Na wykorzystywanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem jako warunku jego zakwalifikowania jako budowli wskazuje się zresztą w orzecznictwie sądów administracyjnych dość często. Przykładowo, również NSA w wyroku z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1480/08 – zapadłego w sprawie dotyczącej stacji transformatorowych umieszczonych w budynku – stwierdził, że „przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystanie tego obiektu jako całości. Należy zwrócić uwagę, że w cytowanym tu określeniu budowli, zawartym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność przez zapis o «możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem». W tym właśnie znaczeniu omawiany obiekt budowlany stacji transformatorowej jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości”. W żadnym z tych wyroków NSA nie wyjaśnił jednak, z której części tego przepisu wywiódł taki wniosek. Podkreślić w tym miejscu należy, że warunek ten (dotyczący zapewniania możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem) – jak wynika z literalnego brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - wprost dotyczy jedynie „urządzenia budowlanego”, nie został natomiast ujęty w odniesieniu do „obiektu budowlanego” będącego budowlą „prawnopodatkową”. Tymczasem NSA w wyroku z dnia       maja 2010 r. (       ) nie zakwalifikował spornych linii kablowych jako urządzenia budowlanego; podobnie NSA w wyroku z dnia 2 lutego 2010 r. (II FSK 1480/08) również nie dokonał takiej kwalifikacji stacji transformatorowej.

Z kolei składy NSA, które orzekały w sprawach dotyczących linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej na rozprawach w dniu       maja 2010 r. (np.:

      ) przyjęły założenie, że „objektami budowlanymi, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit b prawa budowlanego [gdyż do tego pojęcia odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przy definiowaniu budowli na potrzeby podatku od nieruchomości; przyjmując zatem należy, że NSA zdefiniował tą drogą „budowlę” na potrzeby podatku od nieruchomości – przyp. T SA], w zależności od konkretnego stanu faktycznego mogą być więc: budowle ( art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego), budowle wraz z instalacjami i urządzeniami (art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego) oraz traktowane jako jeden obiekt budowlany różne budowle – pozostające w funkcjonalnym związku i tworzące z nim całość techniczno – użytkową (art. 3 pkt 1 lit b. i art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego)”. Zdaniem NSA wyrażonym w ww. wyrokach budowlą podlegającą podatkowi od nieruchomości są trzy rodzaje obiektów, przy czym jednym z nich jest „zbiór” budowli, pozostających „w funkcjonalnym związku” i jednocześnie tworzących „całość techniczno-użytkową”. NSA nie

wyjaśnił jednak, z której części art. 3 pkt 1 lit. „b” lub art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane wywiódł, że budowlą może być zbiór innych budowli.

W obu opisanych powyżej przypadkach brak określoności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych spowodował, że NSA poszukiwał rozwiązania problemu, czym jest budowla, poza brzmieniem tego przepisu, jak również poza brzmieniem przepisów prawa budowlanego, do którego odsyła.

### C. „CAŁOŚĆ TECHNICZNO-UŻYTKOWA” W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Brak określoności art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ujawnia się również w orzecznictwie sądów administracyjnych w kontekście znaczenia pojęcia „całości techniczno-użytkowej”, której istnienie pomiędzy budowlą a instalacjami i urządzeniami powoduje, że całość taką należy uznać za „obiekt budowlany” w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane, a w konsekwencji również za budowlę, podlegającą podatkowi od nieruchomości.

Wyżej zostało już wykazane, że tak określone pojęcie jest dalece nieprecyzyjne i niejasne. W orzecznictwie sądów administracyjnych jest ono rozumiane jako związek funkcjonalny. Przy takim rozumieniu jednak, w istocie od interpretatora i przyjętego przez niego założenia, jaką funkcję obiekt ma pełnić, zależy, jakie obiekty tworzyć będą taką całość. W zależności od założeń przyjętych przez interpretatora, w związku tego rodzaju mogą pozostawać różne obiekty. Potwierdza to orzecznictwo sądów administracyjnych, które właśnie w zależności od przyjętego założenia co do funkcji, jaką realizować ma „kompleks” obiektów lub instalacje i urządzenia z „zasadniczą” budowlą, uznają, że w określonych przypadkach związek ten występuje, zaś w innych już nie.

Orzekając w sprawie stacji transformatorowych umieszczonych w budynkach, NSA w cytowanym już powyżej wyroku z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1480/08, wyjaśnił, że *„nie wychodząc poza granicę wyznaczoną przez wykładnię gramatyczną pojęcia «budowli» wskazać należy, że konstrukcje prawne są tworzone za pomocą słów w ten sposób, że stanowią określoną całość. W konsekwencji nie można ich interpretować nie uwzględniając owej całości, co przemawia za zastosowaniem w rozpoznawanej sprawie wykładni systemowej, polegającej na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego należy, tzn. że poszczególne przepisy są interpretowane we wzajemnym związku z całością danego systemu (...) Przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystanie tego obiektu jako całości. (...) W tym właśnie znaczeniu*

*omawiany obiekt budowlany stacji transformatorowej jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości*". Wszystko to doprowadziło Sąd do wniosku, że urządzenia wchodzące w skład stacji transformatorowej stanowią całość techniczno-użytkową wraz ze spełniającym cechy budynku obiektem, w którym się znajdują.

Jednakże już w przypadku elektrowni wiatrowych NSA nie dostrzega całości techniczno-użytkowej w związku pomiędzy urządzeniami tej elektrowni, a jej elementami budowlanymi. Przykładowo, w wyroku NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, wyjaśniono, że *„takie urządzenia, jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli*".

Tymczasem urządzenia stacji transformatorowej pozostają w takim samym związku w stosunku do konstrukcji budowlanej, w jakim urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej w stosunku do jej elementów budowlanych. Ocena tego związku przez NSA jest jednak całkowicie odmienna.

Ponadto, co już wyżej wykazano, NSA dokonał odmiennej, niż w przypadku urządzeń elektrowni wiatrowych, kwalifikacji linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej, choć ich związek z kanalizacją jest taki sam jak urządzeń technicznych elektrowni wiatrowej z jej częściami budowlanymi, a może nawet luźniejszy (godzi się w tym miejscu podkreślić, że linia kablowa nie jest w żadnym punkcie mocowana do kanalizacji kablowej, lecz swobodnie spoczywa na jej dnie).

W przypadku linii kablowej podkreślenia wymaga ponadto, że stanowisko NSA w zakresie znaczenia pojęcia „całości techniczno-użytkowej” okazało się niejednolite.

Dla składów orzekających NSA w dniu      maja 2010 r., „instalacje” i „urządzenia” mogą być obiektem niezależnym od „zasadniczej” budowli, ale wraz z tą „zasadniczą” budowlą – ze względu na zachodzący pomiędzy nimi związek funkcjonalny - stanowią jeden obiekt budowlany. W wyrokach, które zapadły w dniu      maja 2010 r., wyraźnie wskazano, że *„ze względu na to, że budowle mają charakter zdecydowanie bardziej zróżnicowany niż budynki i często pozostają w funkcjonalnym związku, konieczne jest traktowanie jako jednego obiektu takich budowli, które stanowią całość techniczno-użytkową*". Jednocześnie NSA w składach orzekających w dniu      maja 2010 r. wyraźnie wyjaśnił, że związek funkcjonalny, zmuszający do uznania wielu obiektów za jeden obiekt budowlany zachodzi tylko wówczas, gdy każdy z tych obiektów samodzielnie jest również obiektem budowlanym. NSA wyraźnie podkreślił, że *„w rozpatrywanym przypadku analizowany jest problem funkcjonalnego,*



5. Kopia decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławcze w K z dnia  
sierpnia 2008 r., nr

6. Kopia decyzji Wójta Gminy P z dnia maja 2008 r., nr