

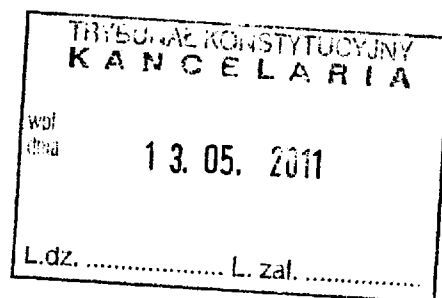


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 13 maja 2011 r.

Sygn. akt SK 19/10

BAS-WPTK-1975/10



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych spółki E S.A. z siedzibą w R (sygn. akt SK 19/10) jednocześnie wnosząc, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, o **umorzenie postępowania** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W wypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania, wnoszę o stwierdzenie, że:

1) art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84; Nr 200, poz. 1683; Nr 200, poz. 1683; z 2003 r. Nr 96, poz. 874; Nr 110, poz. 1039; Nr 188, poz. 1840; Nr 200, poz. 1953; Nr 203, poz. 1966; z 2004 r. Nr 92, poz. 880; poz. 884; Nr 96, poz. 959; z 2005 r. Nr 130, poz. 1087; Nr 164, poz. 1365; Nr 169, poz. 1419), w brzmieniu obowiązującym do 25 września 2005 r., w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126; Nr 43, poz. 489; Nr 109, poz. 489; Nr 120, poz. 1268; z 2001 Nr 5, poz. 42; Nr 100, poz. 1085; Nr 110, poz. 1190; Nr 115, poz. 1229, Nr 129, poz. 1439; Nr 154, poz. 1800; z 2002 r. Nr 74, poz. 676, z 2003 Nr 80, poz. 718, t.j. z 2003 r. Nr 207, poz. 2016; Nr 80, poz. 718; z 2004 r., Nr 6, poz. 41; Nr 92, poz. 881; Nr 93, poz. 888, Nr 96, poz. 959; z 2005 r. Nr 113, poz. 954; Nr 163, poz. 1364), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 26 września 2005 r., w zakresie, w jakim

dotyczy instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych, **są zgodne** z art. 2 Konstytucji;

2) art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2002 r. do 1 stycznia 2003 r. (t.j. Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84; Nr 200, poz. 1683) w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126; Nr 43, poz. 489; Nr 109, poz. 489; Nr 120, poz. 1268; z 2001 Nr 5, poz. 42; Nr 100, poz. 1085; Nr 110, poz. 1190; Nr 115, poz. 1229, Nr 129, poz. 1439; Nr 154, poz. 1800; z 2002 r. Nr 74, poz. 676), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2002 r. do 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim dotyczy instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych, **są zgodne** z art. 2 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny i analiza formalnoprawna

1. Spółka E SA (dalej skarżąca albo spółka) wniosła skargi konstytucyjne (dalej także jako skargi) z: 15 października 2009 r. (sygn. akt SK 24/10) oraz 29 października 2009 r. (sygn. akt SK 19/10; SK 20/10; SK 21/10). Zgodnie z zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego ww. skargi z uwagi na tożsamość przedmiotową będą rozpatrywane pod wspólną sygnaturą akt SK 19/10.

2. Spółka jest producentem energii elektrycznej, którą wytwarza z wykorzystaniem środków technicznych (instalacji odsiarczania spalin i elektrofiltrów), w tym maszyn i urządzeń. Niektóre z tych urządzeń znajdują się na fundamentach. Skarżąca powzięła wątpliwości co do tego, czy takie środki techniczne są objęte zakresem pojęcia „budowla”, a tym samym czy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W roku 2005 spółka zweryfikowała prawidłowość rozliczeń w podatku od nieruchomości za lata 2002-2005. W rezultacie wystąpiła z wnioskami w części dotyczącej budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą o stwierdzenie nadpłaty za lata 2002, 2003, 2004 (skargi konstytucyjne odpowiednio o sygn. akt: SK 21/10, SK 20/10, SK 24/10), a w złożonej deklaracji na podatek od nieruchomości za 2005 r. nie naliczyła podatku od nieruchomości od maszyn i urządzeń posadowionych na fundamentach (skarga konstytucyjna o sygn. akt SK 19/10). Uznała bowiem, że instalacje odsiarczania i elektrofiltry nie są objęte przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości (tzn. nie są „budowlą”), a jedynie części budowlane tych obiektów mogą być uznane za budowle i podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. We wszystkich sprawach został wyczerpany tok instancji, to jest skarżąca uzyskała ostateczne rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji.

3. Przed przystąpieniem do ewentualnej oceny materialnej zakwestionowanych w skargach konstytucyjnych przepisów, konieczne jest precyzyjne wyznaczenie zakresu kontroli.

Jak wynika z analizy skarg konstytucyjnych o sygn. akt: SK 19/10, SK 20/10, SK 21/10, SK 24/10 przedmiotem badania są przepisy w odpowiednim brzmieniu (zob. dalej, pkt I.5 pisma), ustalające definicje ustawowe „budowli” zawarte w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualne brzmienie: t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.; dalej u.p.o.l. albo ustawa o podatkach lokalnych) oraz ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (aktualne brzmienie: t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.; dalej u.p.b. albo prawo budowlane), w zakresie, w jakim dotyczą instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych (zob. przykładowo skargę konstytucyjną o sygn. akt SK 20/10, s. 10 i 13). Taki zakres zaskarżenia wynika także z dołączonych do skarg wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego. NSA rozstrzygnął w nich bowiem, na podstawie wskazanych w skardze przepisów, o dopuszczalności opodatkowania instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych posiadanych przez spółkę.

Przedmiotem skargi konstytucyjnej, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, może być jedynie przepis stanowiący podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia sądu lub organu administracji publicznej, który orzekł o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego.

4. Weryfikacja dopuszczalności zainicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w trybie skargi konstytucyjnej ma miejsce w ramach jej kontroli wstępnej. Jednakże kontrola ta nie przesądza definitywnie o zakazie ograniczenia zakresu zaskarżenia przez Trybunał na późniejszym etapie, jeśli okaże się, że zachodzi jedna z ujemnych (negatywnych) przesłanek skutkujących obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. m.in. postanowienia TK z: 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 21 marca 2006 r., sygn. akt SK 58/05; 28 października 2002 r., sygn. akt SK 21/01; 21 marca 2000 r., sygn. akt SK 6/99; 20 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 14/99; 19 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 19/00).

5. W *petitum* skarg konstytucyjnych o sygn. akt: SK 19/10, SK 20/10, SK 24/10 zostały wskazane art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l w związku z art. 3 pkt 1 i 3 u.p.b. Skargi zostały wniesione w związku z ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy należności podatkowej za rok 2003 (SK 20/10), 2004 (SK 24/10) oraz 2005 r. (SK 19/10). O ile przepis ustawy podatkowej w latach 2003-2005 nie ulegał nowelizacji (bez znaczenia konstytucyjnego jest zatem wskazanie w skargach różnych tekstów jednolitych u.p.o.l), to art. 3 pkt 3 u.p.b. już takiej zmianie podlegał. W pierwotnym brzmieniu obowiązywał do 31 maja 2004 r. Po nowelizacji z 2004 r. (zob. Dz. U. z 2004 r. Nr 93, poz. 888) przepis ten uległ kolejnej modyfikacji i obowiązywał w nowym brzmieniu od dnia 26 września 2005 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 163, poz. 1364) do 17 lipca 2010 r. Od 17 lipca 2010 r. (Dz. U. z 2010 r. Nr 106, poz. 675) art. 3 pkt 3 u.p.b. otrzymał brzmienie, które obowiązuje aktualnie.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej o sygn. akt SK 20/10 (nadpłata za 2003 r.) przyjęto pierwotne brzmienie art. 3 pkt 3 u.p.b. (w *petitum* wskazano tekst jednolity u.p.b. z Dz. U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126 ze zm.), to jest przepis o takiej treści, jaka znalazła zastosowanie w ostatecznym rozstrzygnięciu. Natomiast w skardze o sygn. akt SK 19/10 (należność podatkowa za rok 2005) przytoczono brzmienie przepisu obowiązującego od 31 maja 2004 r. do 26 września 2005 r. (w *petitum* przyjęto tekst jednolity u.p.b. z Dz. U. z 2003 r. Nr 207, poz. 2016 ze zm.), a zatem w większej części roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe. Niezrozumiałe jest natomiast zacytowanie w skardze o sygn. akt SK 24/10 (nadpłata za 2004 r.) pierwotnego brzmienia art. 3 pkt 3 u.p.b., to jest obowiązującego do 31 maja 2004 r., podczas gdy w *petitum* skargi wskazuje się tekst jednolity u.p.b. z roku 2006 (Dz. U. Nr 156, poz. 1118 ze zm.). Rozstrzygający w tej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że zastosowanie będzie miał art. 3 pkt 3 u.p.b. w brzmieniu zrekonstruowanym na podstawie tekstu jednolitego u.p.b. zamieszczony w Dz. U. z 2003 r. Nr 207, poz. 2016 wraz ze zmianami. Ze względu na to, że przedmiotem kontroli w skardze konstytucyjnej może być jedynie przepis zastosowanym przez sąd, który orzekł ostatecznie o konstytucyjnych prawach i wolnościach, należy uznać, że skarżąca jedynie omyłkowo wskazała tekst jednolity u.p.b. z roku 2006.

Trzeba jednakże podkreślić, że brzmienie art. 3 pkt 3 u.p.b. w zakwestionowanym zakresie, a zwłaszcza sformułowanie jego końcowej części:

„a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”, nie uległo modyfikacji na skutek nowelizacji z roku 2004, pozostając bez zmian do dnia 26 września 2005 r. Można zatem przyjąć, że w skargach konstytucyjnych o sygn. akt SK 19/10, 20/10, 24/10, spółka poddała badaniu historyczne brzmienie przepisu związkowego obowiązujące do 26 września 2005 r.

Natomiast w skardze o sygn. akt SK 21/10 skarżąca zakwestionowała zarówno przepis związkowy w zmienionym brzmieniu (art. 3 pkt 3 u.p.b.), jak i formalnie uchylony przepis podstawowy (art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2003 r. (zob. zmiany wprowadzone ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz zmiana niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 200, poz. 1683). Powołała się jednocześnie na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego umożliwiające kontrolę przepisów formalnie uchylonych (zmienionych), lecz nadal obowiązujących w rozumieniu art. 39 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej u.TK albo ustawa o TK).

Należy zatem ocenić dopuszczalność badania zakwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów, stanowiących podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia o wolnościach i prawach konstytucyjnych skarżącego, które zostały formalnie uchylone. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, dopóty, dopóki na podstawie przepisu są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, przepis zachowuje swoją moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK (zob. przykładowo wyrok TK z 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06). Formalne uchylenie przepisu przez ustawodawcę nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę regulacji. Zgodnie z regułą intertemporalną miarodajną dla przepisów podatkowych, uchylone regulacje prawne mogą być nadal stosowane do stanów faktycznych zrealizowanych w okresie ich obowiązywania (zob. art. 21 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej u.o.p. albo ordynacja podatkowa, art. 6 u.p.o.l., zob. także wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 3 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Go 488/09 oraz wyrok WSA we Wrocławiu z 4 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Wr 1731/09 wraz ze wskazanym tam

orzecznictwem). Ocena ewentualnej nadpłaty za rok 2002 wynikać będzie z zastosowania przepisu obowiązującego w tym roku.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że skarga jest dopuszczalna, mimo że zostały w niej zakwestionowane przepisy formalnie uchylone.

6. We wszystkich skargach spółka kwestionuje przepisy konstruujące definicję legalną „budowli”. W związku z tym należy zwrócić uwagę na postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 7 lipca 2004 r. (sygn. akt SK 69/03). Badając konstytucyjność przepisu formułującego definicję legalną „budynku” dla celów podatku od nieruchomości (art. 3 ust. 4 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.), Trybunał stwierdził, że: „[S]karżąca kwestionuje nie naruszenie przysługujących jej, konstytucyjnie chronionych praw i wolności, a definicję legalną, zawartą w zaskarżonym przepisie. (...) Ustawodawca wprowadził w zaskarżonym przepisie podatkowym definicję «budynku», która przez skarżącą została uznana za niespełniającą wymogów precyzji. Jednak argument ten nie dotyczy jej wolności i praw. (...) Taka definicja legalna została wprowadzona w przepisie art. 3 ust. 4 ustawy podatkowej, ale nie ma ona bezpośredniego związku z naruszeniem praw i wolności skarżącej. (...) W tym rozumieniu przedstawione w skardze zarzuty nie wnoszą nowych elementów do sytuacji prawnej skarżącej”. Ostatecznie sąd konstytucyjny m.in. z tego powodu umorzył postępowanie.

Zdaniem Sejmu, pomiędzy sprawą o sygn. akt SK 69/03, a skargami konstytucyjnymi, które zainicjowały niniejsze postępowanie, zachodzi podobieństwo. Również i w tym przypadku skarżąca kwestionuje wyłącznie przepis stanowiący definicję legalną „budowli” stworzoną dla celów podatkowych. Nie powiązała zakwestionowanych przepisów z obowiązkiem podatkowym wynikającym z art. 5 i 6 u.p.o.l. W związku z tym trzeba przychylić się do zaprezentowanego wyżej stanowiska Trybunału i stwierdzić, że argumenty kwestionujące wyłącznie definicję legalną przedmiotu opodatkowania nie dotyczą wolności i praw skarżącej.

Biorąc powyższe pod uwagę, postępowanie **powinno zostać umorzone** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W wypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania Sejm alternatywnie przedstawi również analizę merytoryczną zagadnień konstytucyjnych poddanych rozważeniu Trybunału (zob. dalej).

7. Następnie należy ocenić, czy skargi konstytucyjne są dopuszczalne ze względu na dobór wzorców kontroli.

W *petitum* skarg jako podstawy kontroli wskazano: art. 22, art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Wynika z tego, że podstawowymi wzorcami badania miałyby być: art. 22 i art. 64 ust. 1 Konstytucji, przy czym ten drugi przepis został uzupełniony o regulacje dodatkowe (pomocnicze, związkowe).

Zdaniem skarżącej, zakwestionowane regulacje ustawowe nie pozwalają na precyzyjne i jasne zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, a zatem naruszają wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę prawidłowej (poprawnej) legislacji. Potwierdzenie, iż badane przepisy naruszają tę zasadę, prowadzi zaś skarżącą do wniosku, że „ustanawiają [one] niedopuszczalne (niezgodne ze standardami wyrażonymi w ustawie zasadniczej) ograniczenia praw i wolności”. Skoro zatem badane przepisy naruszają zasadę prawidłowej (poprawnej) legislacji, to – według skarżącej – można stwierdzić, że nie został dochowany konstytucyjny wymóg formalny ograniczenia prawa własności jedynie w drodze ustawy (art. 64 ust. 1 i 3, art. 31 ust. 3 Konstytucji) oraz nakaz ustawowego kształtowania obowiązku podatkowego (art. 84, art. 217 Konstytucji). Ponadto tak uformowane przepisy są niezgodnie z art. 22 Konstytucji, bo ograniczenie wolności działalności gospodarczej następuje nie na podstawie ustawy.

Należy podkreślić, iż w uzasadnieniu skarg konstytucyjnych ocena naruszenia wzorców kontroli została przeprowadzona osobno w stosunku do poszczególnych przepisów Konstytucji lub ich grup: art. 22, art. 64 ust. 1, art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217. Z analizy treści skarg konstytucyjnych wynika natomiast, że wzorcami kontroli, odmiennie niż wyartykułowano to w *petitum*, powinny zostać następujące przepisy Konstytucji: art. 22 (samodzielnie); art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 (łącznie); art. 2 (samodzielnie), art. 84 i art. 217 (łącznie). Ze względu na zakorzenioną w europejskiej kulturze prawnej zasadę *falsa demonstratio non nocet* (decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie) Trybunał powinien dokonać kontroli normy nie z formalnie, lecz materialnie wskazanym wzorcem (zob. przykładowo wyrok TK z 19 marca 2001 r., sygn. akt K 32/00).

8. W pierwszej kolejności należy rozstrzygnąć, czy w niniejszej sprawie zostały spełnione wszystkie przesłanki do wydania przez Trybunał Konstytucyjny merytorycznego orzeczenia, w szczególności czy skargi konstytucyjne odpowiadają warunkom określonym w art. 79 ust. 1 Konstytucji (doprecyzowanym przede wszystkim w art. 47 u.TK.).

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji: „Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. Przyjęty model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretnego, subsydiarnego, a przede wszystkim środka ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Oznacza to, że przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko naruszenie wyrażonych w niej wolności lub praw człowieka i obywatela, z których wynikają przysługujące skarżącemu konstytucyjne prawa podmiotowe. Skarga konstytucyjna powinna zatem zawierać przede wszystkim wskazanie, które z określonych w Konstytucji wolności lub praw zostały naruszone, oraz określenie sposobu tego naruszenia. Nie ulega wątpliwości, że prawidłowe wykonanie tego obowiązku nie może ograniczyć się do wymienienia przepisów ustawy zasadniczej, bez przedstawienia argumentów świadczących o merytorycznej niezgodności zachodzącej między zaskarżonymi przepisami a wzorcami kontroli. Doprecyzowanie treści konstytucyjnych praw podmiotowych, które zostały naruszone, nie może się sprowadzać wyłącznie do nazwania danego prawa. Obowiązek poprawnego dookreślenia podstaw skargi konstytucyjnej aktualizuje się zwłaszcza, gdy skarżąca odwołuje się do naruszenia ogólnych zasad ustrojowych. Uznanie tych zasad za adekwatny wzorzec kontroli przepisów kwestionowanych w tym trybie postępowania wymaga każdorazowego doprecyzowania, w zakresie jakiego prawa lub wolności, znajdujących samodzielną podstawę w przepisach Konstytucji, zasady te doznały niedozwolonego uszczerbku lub ograniczenia (zob. np. postanowienia TK z: 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98; 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01; 23 listopada 2004 r., sygn. akt Ts 160/04; 24 kwietnia 2007 r., sygn. akt Ts 235/06; 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 286/08; J. Trzcziński [w:] *Konstytucja*

Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. I, Warszawa 1999, komentarz do art. 79, s. 3 i n.; Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, s. 159 i n.).

Biorąc powyższe pod uwagę, zdaniem Sejmu, należy dokonać analizy wskazanych w skargach konstytucyjnych wzorców kontroli w kontekście zasadności merytorycznego rozpatrzenia skarg konstytucyjnych.

9. Pierwszym (samodzielnym) wskazanym w skargach konstytucyjnych wzorcem kontroli jest art. 22 Konstytucji. Spółka wyprowadza z tego przepisu, który wraz z art. 20 Konstytucji wyraża jedną z zasad ustroju gospodarczego, prawo podmiotowe przysługujące każdemu, kto podejmuje działalność gospodarczą.

Zgodnie z art. 22 Konstytucji: „Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”. Zarówno z analizy piśmiennictwa, jak i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że art. 22 Konstytucji może stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej (zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, komentarz do art. 22, s. 5-6 wraz ze wskazanym tam orzecznictwem). Jak stwierdził sąd konstytucyjny w wyroku z 29 kwietnia 2003 r. (sygn. akt SK 24/02): „Użycie w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu «wolność działalności gospodarczej» świadczy wyraźnie o tym, że przepisy te można uważać także za podstawę prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej, a nie tylko i wyłącznie za normę prawa w znaczeniu przedmiotowym i zasadę ustroju państwa. Wolność działalności gospodarczej – choć niewątpliwie ma charakter szczególny, inny niż wolności i prawa wskazane w rozdziale II Konstytucji – może stanowić podstawę uprawnień jednostek wobec państwa i organów władzy publicznej, które winny i mogą być chronione w trybie skargi konstytucyjnej”. Podkreślić trzeba, że skoro art. 22 Konstytucji wyznacza warunki ograniczeń swobody działalności gospodarczej, to zgodnie z wynikającą z art. 66 ustawy o TK zasadą skargowości, na skarżącym ciąży obowiązek precyzyjnego określenia, z którym z elementów normy konstytucyjnej zakwestionowany przepis pozostaje w sprzeczności (zob. np. postanowienie TK z 19 października 2009 r., sygn. akt Ts 208/08 wraz ze wskazanym tam orzecznictwem).

Skarżąca, uzasadniając naruszenie prawa podmiotowego – wolności działalności gospodarczej, ograniczyła się do tezy, iż: „[P]odatek od nieruchomości

może być traktowany jako ograniczenie zasady swobody działalności gospodarczej z tego powodu, że odbiera podmiotom prowadzącym ten rodzaj działalności pełną swobodę w podejmowaniu istotnych decyzji dla procesu gospodarowania” (np. skarga konstytucyjna o sygn. akt SK 20/10, s. 16, tożsamy argument został użyty w pozostałych skargach). Jako ograniczenie podała uiszczone kwoty podatku.

Ponadto, spółka w pismach inicjujących postępowanie przed Trybunałem wskazywała także, że: „[K]westionuje (...) sposób nałożenia obowiązku podatkowego (rozumianego jako jedno z konstytucyjnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej (...)). Skarżąca Spółka podkreśla zwłaszcza, że nałożenie obowiązku podatkowego w zakresie opodatkowania budowli na fundamentach nastąpiło w sposób sprzeczny z zasadami prawidłowej legislacji (zwłaszcza z zasadą określoności przepisów prawa), a w konsekwencji również z tymi wszystkimi standardami konstytucyjnymi, które przewidują wymóg wprowadzenia ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych wyłącznie w drodze ustawy” (skargi konstytucyjne o sygn. akt: SK 19/10, s. 18; SK 20/10, s. 17; SK 21/10, s. 16; SK 24/10, s. 17).

Zdaniem Sejmu, powyższa argumentacja polegająca na stwierdzeniu, że nałożenie podatku ogranicza wolność działalności gospodarczej, oraz wskazanie przez skarżącą szczegółowych kwot uiszczonych w poszczególnych latach na podatek od nieruchomości, bez pogłębionej argumentacji konstytucyjnej odnośnie do naruszenia swobody działalności gospodarczej, nie stanowi spełnienia wymogów wynikających z art. 47 ust. 1 pkt 2 u.TK. Spółka nie uzasadniła zarzutu, iż już samo nałożenie obowiązku uiszczenia podatku stanowi ograniczenie prawa podmiotowego – wolności działalności gospodarczej (zob. „przedkonstytucyjne” orzeczenie TK z 17 grudnia 1991 r., sygn. akt U 2/91). Natomiast zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji odnosi się do oceny zgodności zaskarżonych przepisów z art. 2 Konstytucji, z którego wywiedziona jest ta zasada. Skarżąca w swoich pismach przedstawiła osobno argumentację przemawiającą za niezgodnością badanych regulacji z tym wzorcem konstytucyjnym (zob. skargi konstytucyjne o sygn. akt: SK 19/10, s. 18-20; SK 20/10, s. 17-20; SK 21/10, s. 16-19; SK 24/10, s. 18-20). Zarzut naruszenia zasady określoności przepisów prawa może zostać postawiony (i *de facto* został przez skarżącą postawiony) w ramach analizy zgodności zakwestionowanego przepisu z art. 2 Konstytucji, a nie z art. 22 Konstytucji. Z kolei odnosząc się do tezy o niezgodności badanej regulacji z zasadą wolności działalności gospodarczej należy dodać, że skarżąca nie wywiodła w skargach

samodzielnych argumentów uzasadniających powyższe stwierdzenie. Istotne dla oceny dopuszczalności kontroli przepisów z tym wzorcem kontroli (i z tak przedstawioną argumentacją) wydaje się uwzględnienie tez postanowienia z 7 sierpnia 2003 r. (sygn. akt Ts 96/03). Trybunał Konstytucyjny stwierdził wówczas, że: „Podniesionemu zarzutowi [treściowej niejednoznaczności przepisu – uwaga własna] naruszenia art. 22 Konstytucji i wyrażonej w nim wolności działalności gospodarczej nie towarzyszy natomiast argumentacja służąca jego potwierdzeniu. W treści pisma z 10 lipca 2003 r. skarżący jednoznacznie stwierdzają, że oddziaływanie kwestionowanego przepisu na wolność wyrażoną w art. 22 Konstytucji jest jedynie pośrednie” (zob. także postanowienia TK z: 7 lipca 2004 r., sygn. akt SK 69/03; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 286/08).

Podsumowując, zdaniem Sejmu skarżąca nie uzasadniła należycie zarzutu naruszenia prawa do wolności działalności gospodarczej i tym samym na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u. TK **należy umorzyć postępowanie** w zakresie kontroli zgodności zaskarżonych regulacji z art. 22 Konstytucji, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

10. Drugim samodzielnym wzorcem kontroli wskazanym w skardze jest art. 64 ust. 1 Konstytucji. Jako uzupełniające wzorce kontroli skarżąca wymieniła art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji. Zarzut naruszenia prawa własności polegać ma na niezgodnym z tymi przepisami nałożeniem obowiązku podatkowego na spółkę, to jest na ograniczeniu prawa własności nie w drodze ustawy. Zaskarżony przepis narusza bowiem – w ocenie skarżącej – zasadę prawidłowej (poprawnej) legislacji.

Problem dopuszczalności wskazywania naruszenia prawa własności przez przepis prawa daninowego i tym samym podawania jako wzorca konstytucyjnego art. 64 ust. 1 Konstytucji był już przedmiotem wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego.

Trybunał przyjmował, że wysunięcie w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia prawa podmiotowego gwarantowanego przez art. 64 Konstytucji jest dopuszczalne i umożliwia Trybunałowi merytoryczne wypowiedzenie się w sprawie zgodności zakwestionowanej regulacji z tym wzorcem kontroli. „Niewątpliwie nakładanie ciężarów publicznych (w tym także podatków) i konieczność ich zapłaty, jest ingerencją w sferę chronioną konstytucyjnie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że

ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych ogranicza prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; zob. także wyroki TK z: 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/07; z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06; 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08). Sąd konstytucyjny podkreślał, że chociaż ciężary publiczne prawidłowo nałożone nie mogą zostać uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych, to granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności (zob. przykładowo wyroki TK z: 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06). Ponadto, zarzut niezgodnego z art. 64 Konstytucji naruszenia praw majątkowych może nastąpić także wówczas, gdy przepisy prawa daninowego powodujące uszczuplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybienia w sposobie nałożenia podatku, np. wkroczenie przez przepis rozporządzenia w materię ustawową (zob. wyroki TK z: 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06). Naruszenie konstytucyjnych warunków przyzwoitej legislacji, wynikających z art. 2 Konstytucji, w tym wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych, oznacza niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności podatnika gwarantowaną przez art. 64 Konstytucji (wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06)

Jednocześnie sąd konstytucyjny zwracał uwagę, że bezpodstawne jest utożsamianie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznaniem w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. Nakładanie ciężarów i świadczeń publicznych nie może być z założenia uznawane za niekonstytucyjną ingerencję w prawa majątkowe podatnika. Obowiązek podatkowy znajduje bezpośrednio „zakotwiczenie” w przepisach ustawy zasadniczej, posiada odrębną i własną podstawę, a zatem ustawodawca został konstytucyjnie upoważniony do stanowienia przepisów prawa daninowego, których istotą jest ograniczenie praw majątkowych. Wynika on przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który nakłada powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej, ustanawiając władztwo podatkowe państwa (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r.,

sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; zob. także wyrok TK z 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00). Tym samym „pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji” (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; zob. także wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). Sąd konstytucyjny, dokonując oceny dopuszczalności kontroli przepisu podatkowego z art. 64 Konstytucji, albo umarzał postępowanie w tym zakresie (postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07), albo uznawał wskazany wzorzec za nieadekwatny (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). Umorzenie postępowanie następowało także wówczas, gdy zarzuty skarżących koncentrowały się na naruszeniu art. 2 i art. 217 Konstytucji, to jest zasad prawidłowej legislacji oraz wymogu określoności przepisów prawa (polegającej na wieloznaczności unormowania) w związku z art. 31 ust. 3 oraz 64 ust. 1 i 2 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; zob. także postanowienia TK z 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07).

Trybunał Konstytucyjny przyjął, że pobieranie podatków nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności, chyba że – jak wskazywano już powyżej – stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). Ponadto stwierdzał, że zarzut ingerencji w prawa majątkowe podatnika jest dopuszczalny w przypadku, gdy zrealizował on już obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała nadpłata. Artykuł 64 Konstytucji byłby zatem adekwatnym wzorcem kontroli w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty (uiszczonym, nienależnym świadczeniem publicznym), a naruszonym prawem byłoby nie prawo własności, lecz wierzytelność, lub maksymalnie ukształtowane prawo do wierzytelności dotyczącej zwrotu nadpłaconego podatku (wyrok TK z 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08).

Zdaniem Sejmu, zasadne jest przyjęcie w tej sprawie reprezentowanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i przedstawionego powyżej stanowiska, iż nałożenie podatku nie może być uznawane za ingerencję w sferę prawa własności (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; zob. także wyrok TK z 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00). Skarżąca jako wzorzec kontroli

wskazała art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Równocześnie wysunęła tezę, że na skutek zastosowania zakwestionowanych przepisów prawa podatkowego doszło do naruszenia jej podmiotowego prawa własności gwarantowanego w art. 64 ust. 1 Konstytucji. Ograniczenie tego prawa nastąpiło bowiem niezgodnie z konstytucyjnymi standardami, a zatem nie w ustawie (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Jak się jednak wydaje, nie towarzyszy temu niezbędne skonkretyzowanie w uzasadnieniu pisma procesowego treści prawa podmiotowego, które miałyby doznać „uszczerbku”. W istocie rzeczy skarżąca formułuje pogląd o niekonstytucyjności badanej regulacji ze względu na naruszenie zasady prawidłowej (poprawnej) legislacji, a zwłaszcza zasady określoności przepisów prawa, to jest naruszenia art. 2 Konstytucji (zob. jednakże wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06). Sejm odniesie się do tego zarzutu w dalszej części pisma. Natomiast utożsamienie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznany w ten sposób uszczerbkiem majątkowym jest niedopuszczalne (zob. przykładowo skarga konstytucyjna o sygn. akt SK 20/10, s. 16; tożsamy argument można odnaleźć w pozostałych skargach).

Niewłaściwe byłoby również uznanie dopuszczalności stosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli ze względu na to, że adekwatność takiej podstawy badania przyjął Trybunał Konstytucyjny w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty podatku (zob. wcześniej). Chociaż istotnie spór prawny w trzech sprawach poprzedzających wniesienie skargi konstytucyjnej (skargi konstytucyjne o sygn. akt: SK 20/10, SK 21/10, SK 24/10) dotyczył nadpłaty podatku od nieruchomości (natomiast w przypadku skargi konstytucyjnej o sygn. akt SK 19/10 spółka nie naliczyła właściwej wysokości podatku), to argumentacja konstytucyjna skarżącej nie była związana z wystąpieniem (bądź niewystąpieniem) nadpłat podatku. Jako przedmiot kontroli spółka wskazała przepisy zawierające definicje legalne wyznaczające przedmiot opodatkowania, a nie regulacje określające sposób ustalania nadpłaty podatku (jak miało to miejsce w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08).

Podsumowując, w przypadku tak postawionego i uzasadnionego zarzutu niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów należy uznać, że ogólne prawo podmiotowe wyprowadzane z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji nie wyraża prawa podlegającego ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej, jako środka ochrony praw i wolności. Powyższa argumentacja jest także zasadna w przypadku

dopuszczalności badania zgodności przepisów z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Tym samym, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u.TK, **należy umorzyć postępowanie** w zakresie kontroli zgodności zaskarżonych regulacji z art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

11. Wzorcami kontroli wskazanymi w skargach są także art. 84 i 217 Konstytucji. Zgodnie z art. 84 ustawy zasadniczej: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”. Natomiast brzmienie art. 217 Konstytucji jest następujące: „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”.

W doktrynie prawa, z powołaniem na orzecznictwo sądu konstytucyjnego, akcentuje się, że art. 217 Konstytucji jest adresowany do organów prawotwórczych i nie może stanowić samodzielnej podstawy skargi konstytucyjnej (zob. W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, t. IV, komentarz do art. 217, s. 8-9). Taki pogląd jest prezentowany również w orzecznictwie Trybunału. Zdaniem sądu konstytucyjnego, art. 217 Konstytucji formułuje jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych; ma charakter przedmiotowy, nie gwarantuje natomiast wprost podmiotom prawa określonej wolności lub prawa konstytucyjnego, którego ochrona przed naruszeniem mogłaby stanowić samoistny przedmiot skargi konstytucyjnej (zob. postanowienia TK z: 6 listopada 2001, sygn. akt Ts 142/01; 18 października 2002, sygn. akt Ts 22/02; 3 października 2003 r., sygn. akt Ts 108/03; 4 listopada 2003, sygn. akt Ts 145/03; 5 lutego 2004 r., sygn. akt Ts 188/03; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06 [pełnoskładowe]; 23 marca 2009 r., sygn. akt Ts 94/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 286/08). Warto zaznaczyć, iż Trybunał dopuszczał czasami możliwość wskazania w skardze konstytucyjnej art. 217 Konstytucji jako wzorca uzupełniającego (zob. wyroki TK z: 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06 [art. 2 w związku m.in. z art. 217 Konstytucji];

17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07 [art. 84 w związku m.in. z art. 217 Konstytucji]). Jednakże w orzecznictwie odnaleźć można również rozstrzygnięcia, w których Trybunał umarzał postępowania w sprawach, w których zarzucono równoczesne naruszenie art. 2 i art. 217 Konstytucji (przykładowo zob. postanowienia TK z: 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06 [zarzut naruszenia zasad prawidłowej legislacji, a zwłaszcza wymogu określoności przepisów prawa]; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07 [zarzut naruszenia zasady ochrony interesów w toku]).

Także art. 84 Konstytucji jest uznawany przez Trybunał za przepis, który nie wyraża konstytucyjnego prawa podmiotowego. Jego treścią jest ustanowienie powszechnego obowiązku ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06 [pełnoskładowe]; 23 marca 2009 r., sygn. akt Ts 94/06). Podkreślić jednak należy, że Trybunał niekiedy rozpatrywał również merytorycznie podniesiony w skardze konstytucyjnej zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji, czy to jako przepisu związkowego (wyrok TK z: 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06), czy jako wzorca podstawowego (wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). Równocześnie trzeba zwrócić uwagę na postanowienie Trybunału z 7 lipca 2004 r. (sygn. akt SK 69/03), w którym badał on zgodność art. 3 ust. 4 u.p.o.l. (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r.) z art. 2, art. 32 oraz art. 84 Konstytucji. W przedmiotowej sprawie przedmiotem kontroli był przepis statuujący definicję legalną budynku, określający równocześnie podstawę opodatkowania. Skarżący wskazywał niezgodność tego przepisu z zasadą przyzwoitej legislacji (art. 2) oraz powszechności i równości opodatkowania (art. 84), której naruszenie polega na stosowaniu niejasnego przepisu, skutkującego dowolnością w zakresie ustalania podstawy opodatkowania. W tej sprawie Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie z powodu niedopuszczalności wydania wyroku. Uznał m.in., iż założenie zależności pomiędzy zarzutem niezgodności z art. 2 Konstytucji a naruszeniem art. 84 Konstytucji, jako swoistej konsekwencji naruszenia zasady poprawnej legislacji, jest niezasadne.

Z treści skarg konstytucyjnych wniesionych przez spółkę wynika, że art. 84 i art. 217 Konstytucji mają stanowić samodzielny wzorzec kontroli. Skarżąca, zdaniem Sejmu, nie wykazała w wystarczający sposób postulowanego w *petitum* związku tych przepisów z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Jak stwierdza w skardze o sygn.

akt SK 20/10: „Zarówno art. 84, jak i art. 217 Konstytucji (podobnie jak art. 2 Konstytucji RP) wyrażają m.in. zasadę poprawnej legislacji i określoności na gruncie prawa podatkowego. Dlatego też, poza analizą zarzutu naruszenia swobody działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP) oraz prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji RP), art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 Prawa budowlanego powinno się rozpatrywać łącznie z zarzutem naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji RP” (s. 22, tożsama argumentacja znajduje się w pozostałych skargach). Już z powyższego wynika, że wskazane wzorce kontroli stanowią samoistną podstawę badania. Także w dalszej części pisma spółka przedstawia samodzielnie analizę zgodności zakwestionowanej regulacji z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Podsumowując, zarówno art. 217, jak i art. 84 Konstytucji, nie wyrażają prawa podmiotowego, którego naruszenie mogłoby stanowić podstawę skargi konstytucyjnej. W związku z tym, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 u.TK, **należy umorzyć postępowanie** w zakresie kontroli zgodności zaskarżonych regulacji z art. 84 i art. 217 Konstytucji ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

12. Istotą sformułowanego przez skarżącą zarzutu niekonstytucyjności stosownych przepisów, niezależnie od omówionych wcześniej wzorców kontroli, jest naruszenie zasady prawidłowej (poprawnej) legislacji oraz określoności przepisów prawa. Naruszenie pozostałych postanowień Konstytucji (art. 64, art. 84 czy art. 217) jest, zdaniem skarżącej, konsekwencją uznania niezgodności przepisów ustaw z art. 2 Konstytucji. Kluczowym problemem konstytucyjnym staje się zatem rozstrzygnięcie, czy zakwestionowana regulacja jest dostatecznie określona i czy nie narusza w inny sposób zasady prawidłowej (poprawnej) legislacji.

W tym kontekście należy zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że: „[Z]asady: przyzwoitej legislacji, określoności przepisów oraz ochrony zaufania do państwa i prawa wskazane przez skarżącą są niewątpliwie elementami «państwa prawnego», jednak nie stanowią konstytucyjnej wolności lub prawa (podmiotowego), które mogłyby korzystać z ochrony realizowanej w trybie skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 7 lipca 2004 r., sygn. akt SK 69/03; zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r. sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 286/08;

zob. także pełnoskładowe postanowienie TK z 23 stycznia 2002 r., sygn. akt Ts 105/00). Sejm podziela powyższy pogląd.

W związku z tym **należy umorzyć postępowanie** również w zakresie kontroli zgodności zaskarżonych regulacji z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą prawidłowej (poprawnej) legislacji ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

13. Podsumowując, skarżąca wskazuje jako wzorce kontroli postanowienia Konstytucji, które nie mogą być samoistną podstawą skargi konstytucyjnej w sprawach podatkowych, za wyjątkiem art. 22 Konstytucji, którego naruszenie z kolei nie zostało w należyty sposób uzasadnione (wykazane). Sejm stoi zatem na stanowisku, że określona przez skarżącą konfiguracja wzorców kontroli (art. 64 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3; art. 84 i art. 217; art. 2 Konstytucji) uniemożliwia merytoryczne rozpatrzenie zarzutu naruszenia zasady prawidłowej (poprawnej) legislacji. Takie badanie (co do części wzorców) byłoby możliwe jedynie w przypadku kontroli abstrakcyjnej.

Zważywszy jednak, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowany jest także pogląd dopuszczający materialną ocenę przepisów prawa podatkowego z art. 2 Konstytucji (np. w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji – por. wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06), Sejm alternatywnie przedstawi merytoryczne stanowisko.

II. Przedmiot kontroli

1. W skargach o sygn. akt: SK 19/10, 20/10 oraz 24/10, skarżąca wnosi o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b., w brzmieniu obowiązującym do 26 września 2005 r., w zakresie, w jakim dotyczą instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych.

Natomiast w skardze o sygn. akt SK 21/10 przedmiotem kontroli spółka uczyniła art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2003 r., w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b., także w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim dotyczą instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych.

2. Zaskarżone przepisy w postępowaniu wszczętym skargami o sygn. akt: SK 19/10, SK 20/10 oraz SK 24/10 zostały zawarte w tzw. słowniczku ustawowym dwóch ustaw (u.p.o.l. oraz u.p.b.) i do 26 września 2005 r. posiadały następujące brzmienie:

a) art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: (...) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” (nie różni się od aktualnego);

b) art. 3 pkt 1 u.p.b.: „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” (nie różni się od aktualnego);

c) art. 3 pkt 3 u.p.b (w brzmieniu obowiązującym do 31 maja 2004 r., zastosowany w sprawach o sygn. akt SK 20/10 oraz SK 24/10): „Ilekroć w ustawie jest mowa o: (...) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, tunele, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”;

d) art. 3 pkt 3 u.p.b. (w brzmieniu obowiązującym od 31 maja 2004 r. do 26 września 2005 r., zastosowany w sprawie o sygn. akt SK 19/10): „Ilekroć w ustawie jest mowa o: (...) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, estakady, wiadukty, tunele, przepusty techniczne, wolno

stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

3. W skardze konstytucyjnej o sygn. akt SK 21/10 spółka za niekonstytucyjne uznała art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2003 r.): „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: (...) 2) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna”.

Związkowo wskazany art. 3 pkt 1 i 3 u.p.b., w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2003 r., posiada treść przytoczoną powyżej (pkt II.2 pisma).

III. Zarzuty skarżącej

1. Skarżąca – nie negując konstytucyjności podatku od nieruchomości jako takiego (w tym opodatkowania budowli) – kwestionuje sposób nałożenia obowiązku podatkowego. Podkreśla, że w tym zakresie opodatkowanie budowli następuje w sposób sprzeczny z zasadami prawidłowej legislacji (por. przykładowo skarga o sygn. akt SK 20/10, s. 16).

Podatnik na podstawie zaskarżonych przepisów, które znajdują się w tzw. słowniczku ustawowym u.p.o.l. i u.p.b., nie może w sposób pewny i precyzyjny zidentyfikować przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. W szczególności nie może ustalić na podstawie zawartej w przepisach definicji „budowli”, czy zakres przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości ograniczony jest do fundamentu (konstrukcji nośnej), na której znajduje się urządzenie (maszyna), czy też obejmuje także samo urządzenie (maszynę).

Kluczowe znaczenie w sprawie ma zatem wyjaśnienie pojęcia „budowli”.

2. W skargach o sygn. akt: SK 19/10, SK 20/10 oraz SK 24/10 spółka zauważa, że niepewność prawną powoduje, po pierwsze, brak zupełnej definicji „budowli” umiejscowionej w u.p.o.l. i odesłanie do u.p.b., to jest aktu normatywnego regulującego inną gałąź prawa (prawo budowlane).

Po drugie, skarżąca nie jest w stanie ustalić, czy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odsyła jedynie do art. 3 pkt 1 u.p.b., czy też także do art. 3 pkt 3 u.p.b.

Po trzecie, definicja „budowli” zrekonstruowana na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 u.p.b. obarczona jest błędem logicznym, gdyż zestawienie tych dwóch przepisów daje w efekcie definicję, iż budowla to budowla.

Po czwarte, analiza art. 3 pkt 3 u.p.b. prowadzi do wniosku, że budowlą są jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, natomiast same urządzenia i maszyny są nie-budowlą. Równocześnie urządzenia oraz fundament muszą składać się na całość użytkową, pozostając przy tym w technicznym rozdzieleniu (art. 3 pkt 3 *in fine* u.p.b.).

Po piąte, łączne odczytanie art. 3 pkt 1 i 3 u.p.b. prowadzi do kontrowersji. „W treści art. 3 pkt 1 lit b i art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego łącznie używa się czterech różnych pojęć/terminów: «urządzenie», «urządzenie techniczne», «maszyny», «instalacje». Relacja semantyczna między tymi pojęciami jest niejasna” (skarga konstytucyjna o sygn. akt SK 20/10, s. 11; tożsamy argument został użyty w pozostałych skargach).

Po szóste, przyjęte w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. kryterium całości techniczno-użytkowej jest terminem nieostрым i umożliwiającym różnorodną interpretację. Skarżąca podaje, że granice całości technicznej może wyznaczyć: a) moment, do którego fizycznie jest możliwe, bez względu na zaangażowane środki techniczne, rozdzielenie budowli od urządzeń (instalacji) – urządzenia podlegające takiemu rozdzieleniu nie tworzą całości technicznej z budową, albo b) sam fakt umiejscowienia urządzeń na fundamencie (konstrukcji nośnej), wówczas urządzenie tworzyć będzie całość techniczną z częścią budowlaną. Niejasny jest również kontekst, do którego należy odnieść kryterium całości techniczno-użytkowej.

Po siódme, niejasny jest charakter przesłanki odrębności technicznej urządzeń i fundamentów ustanowionej w art. 3 pkt 3 u.p.b. („Ilekroć w ustawie jest mowa o budowli należy przez to rozumieć (...) także fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”). Nie jest pewne, czy jest ona obligatoryjna,

zwłaszcza w świetle definicji budowli w art. 3 pkt 1 u.p.b.: „budowlę stanowi całość techniczno-użytkowa”.

Powyżej wskazane argumenty w pkt 4-7 zostały podniesione również w skardze konstytucyjnej o sygn. akt SK 21/10. Także odtworzenie treści definicji „budowli” w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (w brzmieniu obowiązującym do 1 stycznia 2003 r.), na podstawie art. 3 pkt 1 u.p.b., prowadzi do stwierdzenia obarczonego błędem logicznym, że budowla to budowla.

3. Powyższe – w ocenie skarżącej – wady legislacyjne przepisów uniemożliwiają ustalenie, czy opodatkowaniu podlegają urządzenia posiadające fundamenty/konstrukcje wsporcze. Skarżąca podkreśla, że nie jest to jedynie problem wykładni przepisów prawa, lecz ich jakości.

IV. Wzorzec konstytucyjny

Jako wzorzec kontroli skarżąca wskazuje zasadę poprawnej (przyzwoitej) legislacji wywodzoną z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Składową zasady prawidłowej legislacji jest z kolei zasada określoności przepisów prawa (W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. II, Warszawa 2001, komentarz do art. 2, s. 49).

Z zasady określoności prawa wynika, że każdy przepis aktu normatywnego powinien być sformułowany w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, a tym samym zapewniający przewidywalność skutków jego zastosowania (*ibidem*).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego: „Z tak ujętej zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie” (wyrok TK z 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00, por. także wyroki TK z: 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02, z 28 maja 2003 r., sygn.

akt. K 44/02, wyrok z 29 października 2003 r., sygn. akt K 53/02; postanowienie TK z 21 października 2003 r., sygn. akt SK 41/02).

Z powyższego wynika, że w procesie badania konstytucyjności prawa, Trybunał, analizując przepisy z punktu widzenia ich określoności, w pierwszej kolejności powinien ocenić je pod kątem ich poprawności, a następnie precyzyjności i jasności (wyrok TK z 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00).

Sąd konstytucyjny wypracował stanowisko, zgodnie z którym ocena zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji wymaga realizacji trzech założeń: „Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw” (wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00).

Należy wskazać, że stopień określoności przepisu należy oceniać uwzględniając gałąź prawa, do której on należy. W orzecznictwie Trybunału podkreśla się, iż przepisy prawa karnego oraz daninowego muszą spełniać najwyższe standardy określoności z uwagi na to, że dotyczą praw i wolności człowieka (wyroki TK z: 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawność legislacyjna ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku, które prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego (zob. np. wyroki TK z: 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02; 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

Równocześnie z orzecznictwa Trybunału wynika również, że nie każdy brak precyzji przepisu oznacza naruszenie zasady określoności prawa, lecz dopiero taki, którego stopień osiąga pewien pułap. Zdaniem sądu konstytucyjnego: „[N]iejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu

z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające” (wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06).

V. Analiza zgodności

1. Pojęcie „budowla” użyte w ustawie o podatku lokalnym oznacza, zgodnie z jej art. 1a ust. 1 pkt 1, obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Definicję obiektu budowlanego trzeba z kolei poszukiwać w przepisach prawa budowlanego. Jednakże już sama u.p.o.l. określa negatywny zakres tego odesłania. Budowlą nie może być bowiem obiekt budowlany stanowiący budynek lub obiekt małej architektury. Pojęcie budynku zostało częściowo określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Przepis ten również odsyła do regulacji prawa budowlanego w celu rekonstrukcji całego pojęcia. Ustawa o podatkach lokalnych nie definiuje natomiast obiektu małej architektury. Treść tego pojęcia należy zatem odtworzyć na podstawie art. 3 pkt 4 u.p.b.

Prawo budowlane określa termin: „obiekt budowlany” (art. 3 pkt 1 u.p.b.). Jest nim budynek, budowla albo obiekt małej architektury. Z uwagi na to, że budowlą, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., nie mogą być budynki oraz obiekty małej architektury (pojęcia te są jednolicie rozumiane na gruncie ustawy o podatku lokalnym i w prawie budowlanym), trafne jest stanowisko, że pojęcie budowli w rozumieniu przepisów podatkowych należy definiować przede wszystkim przyjmując treść pojęcia budowli, w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Innymi słowy, desygnaty pojęcia budowli w prawie budowlanym będą również budowlą, o której mowa w ustawie o podatkach lokalnych. Nie jest jednak zasadne utożsamianie tych dwóch pojęć, jak czyni to skarżąca. Należy bowiem zwrócić uwagę, że budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. są także urządzenia budowlane, które nie wchodzą w skład pojęcia budowli rekonstruowanej na podstawie przepisów prawa budowlanego (zob. art. 3 pkt 9 u.p.b.). Zakres przedmiotowy tych dwóch pojęć jest zatem różny (definicja budowli w rozumieniu u.p.o.l. jest szersza). Tym samym nie można zgodzić się z tezą, że definicja budowli obciążona jest błędem logicznym (budowla to budowla). Budowla w rozumieniu ustawy o podatkach lokalnych to bowiem budowla i urządzenia budowlane

w rozumieniu prawa budowlanego. Budowlą, o której mowa w u.p.o.l., będą też np. place postojowe (art. 3 pkt 9 u.p.b.), które nie są kwalifikowane jako budowle w rozumieniu prawa budowlanego (zob. przykładowo wyrok NSA z 30 lipca 2008 r., sygn. akt II FSK 202/08).

2. Nie można zgodzić się także z dezawuowaniem a *limine* techniki legislacyjnej polegającej na tym, iż w celu rekonstrukcji określonego terminu ustawodawca odsyła do innego aktu normatywnego, a zarówno w akcie odsyłającym jak i akcie, do którego się odsyła, *definiendum* ma takie samo brzmienie. W omawianym przypadku budowlę w rozumieniu u.p.o.l. rzeczywiście będzie stanowić budowla w rozumieniu u.p.b., ale to drugie pojęcie znajduje specjalne rozwinięcie na gruncie danej ustawy (odnośnie do oceny konstytucyjności definicji „budynku” w u.p.o.l. zob. postanowienie TK z 7 lipca 2004 r., sygn. akt SK 69/03).

Ustosunkowując się do problematyki odesłań w prawie podatkowym, warto przypomnieć, że – zgodnie z orzecznictwem sądu konstytucyjnego – dopiero „piętrowe” odesłania, które dodatkowo nie pozwalają na odtworzenie zakresu pojęcia, mogą naruszać wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę prawidłowej (poprawnej) legislacji (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Z ustawy zasadniczej nie wynika natomiast przedmiotowy, odnoszący się specyficznym do prawa podatkowego, zakaz stosowania techniki legislacyjnej polegającej na tworzeniu przepisów odsyłających międzyustawowo (zob. postanowienie TK z 18 października 2008 r., sygn. akt SK 69/05).

Zdaniem Sejmu, odesłanie do przepisów prawa budowlanego jest zasadne (zob. też wyrok WSA w Gdańsku z 3 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 385/03) i wystarczająco konkretne, aby ustalić na podstawie jakich przepisów u.p.b. należy rekonstruować pojęcie budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Chodzi tu przede wszystkim o art. 3 pkt 1, 3 i 9 u.p.b. (zob. przykładowo wyrok NSA z 30 lipca 2008 r., sygn. akt II FSK 202/08).

3. Podstawowym problemem konstytucyjnym jest jednakże kwestia, czy treść zakwestionowanych przepisów jest na tyle poprawna, precyzyjna i jasna, aby umożliwić organom podatkowym i sądom administracyjnym dokonanie oceny, czy instalacje przemysłowe i urządzenia techniczne stojące na fundamentach stanowią

przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Należy zatem ustalić treść normy wynikającej z przepisów w zaskarżonym zakresie.

Definicja i katalog obiektów, które należy uznać za budowlę, zawarte w art. 3 ust. 3 u.p.b. mają charakter otwarty. Dla łatwiejszego zidentyfikowania cech budowli ustawodawca wymienia pewne ich typowe przykłady, zastrzegając podstawową negatywną przesłankę, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Wyliczenie to, przy braku jednoznacznej definicji pozytywnej, ma bardzo ważne znaczenie normatywne. Budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. niewątpliwie są zatem te obiekty budowlane, które zostały przykładowo wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b. oraz obiekty budowlane do nich podobne (w art. 3 pkt. 3 u.p.b., poprzedzając wyliczenie obiektów, użyto sformułowania „takie jak”). Stwierdzić należy, że organy podatkowe i sądy administracyjne w pierwszej kolejności muszą ustalić, czy obiekty, które ewentualnie podlegałyby podatkowi od nieruchomości lub zostały opodatkowane, są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 u.p.b., bądź czy są do nich podobne. Natomiast jeśli ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, wówczas podatkowi podlegać nie mogą (zob. wyroki NSA z: 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1023/08 [nadpłata za 2004 r.]; 16 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1184/08; 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08; W. Krok, *Budowla w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010 r., s. 53). Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu: „Powyższa definicja [budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. – uwaga własna] stosowana jest w praktyce, co w większości standardowych sytuacji nie prowadzi do powstania jakichś problemów. Na ogół wątpliwości daje się wyjaśnić dzięki zawartemu w art. 3 pkt 3 pr. bud. przykładowemu wyliczeniu obiektów będących budowlami. Lista ta jest na tyle obszerna, iż obejmuje większość typowych konstrukcji, które potocznie skłonni bylibyśmy uznać za budowlę” (B. Brzeziński, W. Morawski, *Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2007, Nr 10, s. 38).

Istotne jest zatem ustalenie znaczenia normatywnego występujących w katalogu budowli pojęć, to jest terminów „instalacje” i „urządzenia”, zgodnie z zakresem zaskarżenia. Podkreślić należy, że te kategorie (wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne) są wymienione wprost w art. 3 pkt 3 u.p.b., co znacznie ułatwia ustalenie przedmiotu opodatkowania. W konkretnym przypadku należy rozstrzygnąć, czy przedmiotowe urządzenie (instalacja) jest desygnatem wprost wymienionego w przepisie pojęcia (nie jest konieczne dokonywanie oceny, czy dany obiekt jest podobny do jednej z kategorii budowli, wskazanych w art. 3 pkt 3 u.p.b.).

4. Skarżąca podnosi, że zaskarżone przepisy są niejasne, gdyż ustawodawca w art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b. używa zbliżonych językowo pojęć (instalacja, urządzenia, urządzenia techniczne). Wątpliwości te można łatwo usunąć w drodze wykładni.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. obiektem budowlanym jest budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Natomiast w art. 3 pkt 3 u.p.b. stwierdza się, że budowlą są wolno stojące instalacje przemysłowe i urządzenia techniczne. Bez wątplenia instalacje i urządzenia, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., nie mogą stanowić wolnostojących instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych, chociażby z tego powodu, że te ostatnie samodzielnie są budowlami (zob. wyrok NSA z 30 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 202/08; wyrok WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/GL 321/10). Nie oznacza to jednak, że użyty w art. 3 pkt 1 u.p.b. zwrot „wraz z instalacjami i urządzeniami” jest normatywnie pusty. Desygnatami tego sformułowania są bowiem instalacje i urządzenia wkomponowane w elementy o charakterze *stricte* budowlanym, np. instalacje przeciwpożarowe (W. Krok, *op. cit.*, s. 62).

Na marginesie należy stwierdzić, gdyż dane zagadnienie pozostaje poza zakresem kontroli, że pojęcie urządzeń technicznych użyte w art. 3 pkt 9 u.p.b. definiujące urządzenia budowlane, również nie może być tożsame z urządzeniami z art. 3 pkt 1 u.p.b. Urządzenia budowlane nie są bowiem budowlą w rozumieniu prawa budowlanego (wyrok NSA z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1184/08; B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA z dnia 16 grudnia 2010 r., III SA/Po 675/10*, LEX/el. 2011; zob. też dotyczący definicji budowli wyłącznie z punktu widzenia prawa budowlanego wyrok NSA z 19 czerwca 2009 r., sygn. akt II OSK 1000/08).

5. Zarzut niejasności i braku precyzji został postawiony także ze względu na wystąpienie w art. 3 pkt 3 *in fine* u.p.b. sformułowania: „(...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. W tym kontekście istotne jest ustalenie, jakie konsekwencje zamieszczenia tego zwrotu w wyliczeniu wynikają dla opodatkowania urządzeń technicznych posiadających części budowlane (posiadających fundamenty).

Swoje stanowisko w tej kwestii przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 lipca 2009 r. (sygn. akt FSK II 2020/08). NSA rozstrzygnął wówczas zagadnienie zakresu przedmiotowego opodatkowania elektrowni wiatrowych. Co prawda ww. orzeczenie zapadło na podstawie stanu prawnego ukształtowanego po 26 września 2005 r. (odnośnie do zobowiązania podatkowego z roku 2006), jednakże – zdaniem Sejmu – jest ono także aktualne do poprzedniego stanu prawnego. Nowelizacja art. 3 pkt 3 u.p.b. z roku 2005 polegała bowiem jedynie na dodaniu do katalogu przykładowych, posiadających części budowlane urządzeń technicznych oprócz kotłów i pieców przemysłowych także elektrowni wiatrowych; nie zmieniła natomiast podstawowego członu sformułowania. NSA stwierdził, że: „W przykładowym wyliczeniu budowli, a więc obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury, od 26 września 2005 r. ustawodawca wymienił części budowlane urządzeń technicznych – elektrowni wiatrowych. Części te są zatem budowlą, a więc obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. *A contrario* – elektrownie wiatrowe, które posiadają opisane powyżej części budowlane – nie są budowlą, a także obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego. Jak zasadnie podniósł autor odpowiedzi na skargę kasacyjną wnioskowanie, zgodnie z którym obiekt budowlany jest częścią innego obiektu budowlanego byłoby absurdalne. Przyjęcie przez ustawodawcę w omawianym zakresie za budowlę «części budowlane urządzeń technicznych», takich jak np. elektrownie wiatrowe, wskazuje że jego intencją było nie traktowanie każdego obiektu budowlanego jako całości, ale wyróżnienie w nim części budowlanych i «niebudowlanych»” (zob. także cytowane w wyroku interpretacje Ministra Finansów oraz piśmiennictwo; tak wcześniejszy wyrok WSA w Szczecinie z 13 września 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 126/07 oraz późniejszy wyrok WSA w Rzeszowie

z 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 340/10; inaczej wyrok WSA z Bydgoszczy 11 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Bd 836/07). W powyższym wyroku NSA ustalił, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, takie jak fundament i maszt, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast opodatkowaniu nie podlegają urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej (turbina, gondola oraz inne urządzenia znajdujące się w gondoli). Podobnej wykładni NSA dokonał w wyroku 7 października 2009 r. (sygn. akt II FSK 635/08) odnosząc się do stanu prawnego obowiązującego przed 26 września 2005 r., stwierdzając, że nie podlegają opodatkowaniu stacje bazowe telefonii komórkowej umieszczone na kominie kotłowni, wieży kościoła, elewatorze, dachu kamienicy oraz na wieży telekomunikacyjnej. Również WSA w Gliwicach w wyroku z 15 lipca 2010 r. (sygn. akt I SA/GI 323/10) uznał piece przemysłowe za nie-budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. i tym samym obiekty niepodlegające opodatkowaniu.

6. Po dokonaniu powyższych ustaleń należy skonfrontować brzmienie art. 3 pkt 3 *in fine* z art. 3 pkt 1 u.p.b., a mianowicie, czy wskazane wcześniej rozumienie art. 3 pkt 3 *in fine* u.p.b. jest spójne z treścią art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w cytowanym już wyroku z 30 lipca 2009 r. (sygn. akt FSK II 2020/08): „Takiej interpretacji omawianych przepisów [uznaniu, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie części budowlane urządzenia technicznego jaki jest elektrownia wiatrowa – uwaga własna] nie zaprzecza treść art. 3 pkt 1 lit. b) u.p.b., który stanowi, że ilekroć w ustawie mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Wymieniając w nim instalacje i urządzenia ustawodawca tych pojęć nie zdefiniował. Nie odniósł ich również wprost do urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 u.p.b. oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Nie są to więc pojęcia tożsame. Przepis art. 3 pkt 1 u.p.b. definiuje obiekt budowlany poprzez enumeratywne wymienienie trzech typów tych obiektów, definiując każdy z tych obiektów w dalszej swojej części (art. 3 pkt 2, 3 i 4). Stosując zasady wykładni systemowej wewnętrznej, skoro budowlą (obiektem budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany

nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obiektów budowlanych) ich części budowlanych. Innymi słowy dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., do którego odsyła ustawa podatkowa budowlą (obiektem budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych” (tak również w wyroku WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/GI 323/10; zob. także W. Krok, *op. cit.*, s. 60 i n.).

Zdaniem Sejmu, należy podzielić ww. pogląd NSA, którego przyjęcie usuwa ewentualne wątpliwości interpretacyjne. Budowlą podlegającą opodatkowaniu będzie zatem obiekt tworzący całość techniczno-użytkową (art. 3 pkt 1 u.p.b.), to jest poszczególne jego części (elementy) powiązane będą zarówno fizycznie jak i funkcjonalnie. Z definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 u.p.b. wynika, że urządzenia techniczne (część niebudowlana obiektu, także maszyny i urządzenia) oraz jego części budowlane (fundamenty) są odrębne pod względem technicznym, chociaż składają się (łącznie) na całość użytkową. Już sformułowanie przepisu przemawia za przyjęciem takiego rozumienia, które pozwala objąć opodatkowaniem jedynie części budowlane urządzeń (fundamenty pod maszyny), a już nie same urządzenia techniczne (maszyny). Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, jedynie funkcjonalne powiązanie tych elementów jest niewystarczające (*ibidem*; zob. także T. Rolewicz, W. Morawski, *Nie każdy obiekt przemysłowy jest budowlą*, „Rzeczypospolita” z 14 grudnia 2009 r., inaczej w oparciu o wykładnię celowościową B. Pahl, *op. cit.*, LEX/el. 2011). Brak spełnienia warunku całości technicznej, przy zachowaniu wymogu łączności użytkowej, nie powoduje jednakże, że w ogóle nie mamy do czynienia z budowlą. Ustawodawca jednoznacznie, w sposób precyzyjny i jasny, rozstrzygnął, że będą nią części budowlane urządzeń technicznych (fundamenty maszyn). Tak powstała budowla nie musi wykazywać się cechą łączności użytkowej. Zaprezentowany przez sąd sposób rozumienia tych przepisów pozwala uniknąć interpretacji, zgodnie z którą w ramach budowli (urządzenia techniczne oraz jej części budowlane stanowiące całość użytkową) ustawodawca wyróżniałby drugą budowlę – części budowlane urządzeń technicznych (inaczej zob. wyrok NSA z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1023/08 odnoszący się jednakże do sieci energetycznej). Należy zwrócić także uwagę na to, że art. 3 pkt 3 u.p.b. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 3 pkt 1 u.p.b.

7. W konsekwencji należy zbadać także wzajemne relacje pojęć: „części budowlane urządzeń technicznych”, „fundamenty pod maszyny i urządzenia” oraz „wolno stojące urządzenia techniczne”.

Zwrot „maszyny” nie został zdefiniowany w u.p.b. Przy jego wykładni trzeba zatem sięgnąć do znaczenia tego terminu w języku powszechnym, w którym „maszyna” to tyle, co: urządzenie uruchamiane mechanicznie, ułatwiające lub zastępujące ludzką pracę (*Słownik języka polskiego*, oprac. L. Drabik, A. Kubiak-Sokół, E. Sobol, L. Wiśniakowska, Warszawa 2006). Tym samym urządzeniami technicznymi są maszyny lub inne urządzenia. Wyodrębnienie w definicji budowli zwrotu „fundamenty pod maszyny i urządzenia” ma na celu jedynie jej dookreślenie. W związku z tym poniższe uwagi dotyczące relacji między zwrotami „wolno stojące urządzenia techniczne” a „części budowlane urządzeń technicznych” będą odnosić się także do maszyn i urządzeń posadowionych na fundamentach.

Na podstawie z art. 3 pkt 3 u.p.b wolno stojące urządzenia techniczne stanowią samodzielnie budowlę i w myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1 ust. 1a pkt 2 u.p.o.l. podlegają opodatkowaniu. W literaturze przedmiotu pojawił się pogląd, iż kontekst normatywny definicji budowli przemawia za taką interpretacją zwrotu „wolno stojące urządzenia techniczne”, aby objąć nim tylko te obiekty, które nie mają żadnej części budowlanej. Urządzenie, które posiada część budowlaną, nie byłoby wolno stojące, bo występowałby wraz z częścią budowlaną (szerzej: W. Morawski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Gdańsk 2009, s. 84 i n.; T. Rolewicz, W. Morawski, *op. cit.*). Należy także zwrócić uwagę na następujące wypowiedzi sądów administracyjnych:

a) „Ustawodawca przesądził zatem – w odniesieniu do pieców przemysłowych – że budowlę stanowi tylko część budowlana tych pieców oraz fundamenty, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W ocenie Sądu, przy tak sformułowanym przepisie, nie było zasadne – co w badanej sprawie uczyniły organy podatkowe – pominięcie tej jego części, która wprost dotyczyła pieców przemysłowych, jako urządzeń technicznych i przejście na inne użyte w tym przepisie sformułowania (organ I instancji – wolno stojące instalacje przemysłowe), a w konsekwencji opodatkowanie baterii pieców koksowniczych, od całej wartości, a nie od ich części budowlanej. Takie bowiem postępowanie doprowadziło do niezastosowania części

przepisu, która w sposób jednoznaczny przesądzała o kwalifikacji jako budowli tylko części budowlanej urządzenia technicznego jakim jest piec przemysłowy” (wyrok WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/GI 323/10);

b) „Przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego bardzo wyraźnie wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolnostojącym. Ustawodawca zaś w sposób jednoznaczny rozróżnia elementy budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie te pierwsze z nich. Przykładowo w orzecznictwie przyjmuje się, że w odniesieniu do elektrowni wiatrowych tylko części budowlane urządzeń technicznych podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (zob. wyrok WSA w Szczecinie z 7 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 171/07). Stąd też przedmiotowych urządzeń nie można uznać za część składową masztu antenowego” (wyrok NSA z 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08).

Zdaniem Sejmu, spójna interpretacja art. 3 pkt 3 u.p.b. zaprezentowana w ww. orzeczeniach sądów administracyjnych prowadzi do konkluzji, że w przypadku stwierdzenia, że części budowlane urządzeń technicznych (fundamenty pod maszyny lub urządzenia) będą stanowiły budowlę, to równocześnie urządzenia techniczne nie mogą być częścią tej budowli. Jak podkreśla się w literaturze i orzecznictwie sądów, przepis uznający części budowlanych urządzeń technicznych (fundamentów maszyn lub urządzeń) za budowle byłby pozbawiony treści normatywnej (byłby swoistym *superfluum*), gdyby równocześnie uznać, że budowlą są także stojące na fundamentach (posiadające części budowlane) wolno stojące urządzenia techniczne (T. Rolewicz, W. Morawski, *op. cit.*; W. Krok, *op. cit.*, s. 92; por. wyżej cytowane orzecznictwo). A zatem należy stwierdzić, że urządzenia techniczne posiadające części budowlane nie można zakwalifikować jako budowli – „wolno stojącego urządzenia technicznego”.

W odróżnieniu od niektórych przedstawicieli doktryny (W. Krok, *op. cit.*, s. 92), zdaniem Sejmu powyższe wyłączenie nie wynika z treści zwrotu „wolno stojące”. Z tego sformułowania nie można wywnioskować, że w jego zakresie przedmiotowym znajdują się tylko urządzenia stojące (posadowione) bezpośrednio na gruncie, a nie na innym obiekcie budowlanym (np. fundamencie). Źródłem wykluczenia z zakresu pojęciowego budowli tych urządzeń jest sformułowanie art. 3 pkt 3 *in fine* u.p.b. Ponadto, sformułowanie „wolno stojące” używane jest czterokrotnie w art. 3 pkt 3 u.p.b. (wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące

trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, wolno stojące instalacje przemysłowe oraz wolno stojące urządzenia techniczne). Zwrot ten w każdym przypadku oznaczać musi to samo. Z analizy treści art. 3 pkt 3 u.p.b. nie wynika, iż np. wolno stojące maszty antenowe nie mogłyby zostać umieszczone na fundamentach. Natomiast choćby z § 3 pkt 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 października 2005 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać telekomunikacyjne obiekty budowlane i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 219, poz. 1864 ze zm.) wynika, że wolno stojącym masztem antenowym jest wolno stojąca konstrukcja wsporcza anten i urządzeń radiowych, z odciągiem. Ponadto, w art. 3 pkt 2a u.p.b. ustawodawca definiując pojęcie budynku mieszkalnego jednorodzinnego wskazuje, że jest nim m.in. budynek wolno stojący. Podobnie, zgodnie z art. 3 pkt 2 u.p.b., cechą immanentną budynku jest posiadanie fundamentów.

8. W stosunku do wolno stojących instalacji przemysłowych powyższe uwagi nie znajdują zastosowania. Decyzją ustawodawcy osobną kategorię budowli stanowią części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia. A zatem wolno stojące instalacje przemysłowe, niezależnie czy są umieszczone na fundamentach, czy też nie, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Nie powinny zatem wystąpić problemy przy subsumcji poszczególnych obiektów do tej kategorii budowli.

9. Podsumowując, zakwestionowane przepisy pozwalają na ustalenie na podstawie odpowiednich technik wykładniczych (przede wszystkim wykładni językowej i systemowej) zakresu przedmiotowego pojęcia budowli. Możliwe jest zatem rozstrzygnięcie, co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (kiedy instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne podlegać będą temu podatkowi). Również użyta technika legislacyjna (odesłanie do prawa budowlanego) nie utrudnia nadmiernie określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a zakres odesłania został dookreślony przez orzecznictwo sądowo-administracyjne. Sądy wskazują, powołując się na art. 217 Konstytucji, że przedmiot opodatkowania musi wynikać z ustawy, a zatem wskazanych w u.p.o.l. definicji należy poszukiwać w akcie rangi ustawowej – u.p.b. (zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/GI 321/10).

W związku z powyższym należy uznać, że przepisy zaskarżone w skargach o sygn. akt: SK 19/10, SK 20/10, SK 24/10 zostały sformułowane w sposób poprawny, jasny i precyzyjny. Tym samym stwierdzić należy, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b., w brzmieniu obowiązującym do dnia 26 września 2005 r. (wyodrębnienie czasowe jest związane z realiami sprawy), w zakresie, w jakim dotyczy instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych, **są zgodne** z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą prawidłowej (poprawnej) legislacji.

10. Przedstawiona powyżej argumentacja jest adekwatna również w stosunku do oceny zgodności przedmiotu kontroli wskazanego w skardze konstytucyjnej o sygn. akt SK 21/10 z art. 2 Konstytucji. Chociaż obowiązujące do 1 stycznia 2003 r. przepisy u.p.o.l. nie zawierały wyraźnego odesłania do prawa budowlanego, to zgodnie z uchwałą składu siedmiu sędziów NSA z 2 lipca 2001 r. (sygn. akt FPS 2/01) pojęcie to należało odczytywać zgodnie z prawem budowlanym (*scil. jego art. 3 ust. 1 i 3*), ponieważ przepisy u.p.o.l. nie nadawały terminowi „budowla” odrębnego znaczenia.

Brzmienie art. 3 ust. 1 i 3 u.p.b. w okresie od 1 stycznia 2002 do 1 stycznia 2003 nie ulegało istotniejszym zmianom. Wszystkie poczynione zatem powyżej uwagi pozostają zasadne także przy rozpatrywaniu zagadnienia zgodności zakwestionowanych przepisów z zasadą prawidłowej legislacji.

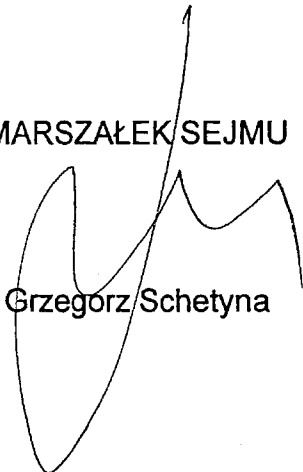
Podsumowując, art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2002 r. do dnia 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim dotyczy instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych, **są zgodne** z wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą prawidłowej (poprawnej) legislacji.

11. Niezależnie od realiów, które dała asumpt do wniesienia skarg konstytucyjnych, należy stwierdzić, że okoliczności faktyczne i prawne związane z orzeczeniami sądów administracyjnych w sprawie skarżącej nie mogą rzutować na ocenę zgodności z Konstytucją zaskarżonych przepisów. Ewentualna wadliwa praktyka stosowania prawa z pewnością nie ma bowiem w tym przypadku charakteru stałego i jednolitego (zob. wyrok WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/GL 321/10), a tylko pod takim warunkiem można byłoby odstąpić od wykładni

zaprezentowanej przez Sejm, która *de facto* stanowi podsumowanie stabilizującej się na przestrzeni lat linii orzeczniczej sądów administracyjnych.

MARSZAŁEK SEJMU

Grzegorz Schetyna

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long vertical stroke extending upwards from the top of the signature.