RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 28 grudnia 2012 r.

PG VIII TK 55/12
(SK 25/12)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
KANCELARIA
wpł. dnia 31. 12. 2012
L.dz. ..... L. zał. .....

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną T S.A. z siedzibą w W o stwierdzenie niezgodności 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 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) z art. 2 i art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 33 w zw. z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

1) **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 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym do dnia 16 lipca 2010 r., w zakresie, w jakim odnosi się do przewodów telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej, jest zgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**

2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie została skierowana na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Decyzją z dnia maja 2008 r. Wójt Gminy P określił T S.A. z siedzibą w W (dalej: Spółka lub Skarżąca) wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2008 r. w kwocie zł.

Decyzja ta została wydana w związku z ustaleniem, że Spółka, w deklaracji na podatek od nieruchomości za 2008 r., wykazała wartość budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłączając z niej wartość linii kablowych położonych w kanalizacjach kablowych.

W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy podniósł, że linie kablowe w kanalizacji kablowej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), [dalej: u.p.o.l.].

Decyzja Wójta Gminy P została utrzymana w mocy decyzją Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K z dnia sierpnia 2008 r.

Wyrokiem z dnia stycznia 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w P oddalił skargę Spółki na wymienioną decyzję SKO w K z dnia sierpnia 2008 r.

W uzasadnieniu wyroku WSA w P wskazał m.in., że pojęcie *budowli* podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości ustalać

należy na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z uwzględnieniem regulacji zawartych w art. 3 pkt 3 i pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.), [dalej: ustawa – Prawo budowlane]. Obiekt budowlany, jakim jest sieć techniczna służąca do przesyłu sygnału, jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, a tym samym w rozumieniu przepisów u.p.o.l. Zawarta w ustawie – Prawo budowlane definicja obiektu budowlanego wskazuje, że budowla stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Na budowlę liniową, a taką jest sieć telekomunikacyjna, składać się może wiele wzajemnie powiązanych ze sobą funkcjonalnie elementów, w tym także sieć kablowa umieszczona w przepuście technicznym. Sąd podniósł, że nie znajduje uzasadnienia *rozdzielanie* każdej budowli na poszczególne elementy, gdyż są one budowlą jako całość i to nawet wtedy, gdy odrębnie mieszczą się w definicji *budowli*. Wprawdzie niektóre z elementów tak zdefiniowanej budowli nie mogłyby być za nią uznane, gdyby stanowiły niezależne, wolnostojące obiekty, ale w następstwie ich połączenia w jedną, zorganizowaną całość, tj. sieć, uzyskują status budowli. Dla celów opodatkowania wszystkie elementy sieci stanowią jedną całość, od wartości której naliczany jest podatek od nieruchomości. Okoliczność, że linie telekomunikacyjne nie zawsze muszą być umieszczane w kanalizacji, gdyż mogą być umieszczane także bezpośrednio w ziemi, nie oznacza, iż nie są budowlą i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – jest to bowiem sieć techniczna w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Sąd pierwszej instancji podniósł przy tym, że, w rozpoznawanej przez niego sprawie, budowlą są zarówno kable, jak i kanały, połączone w całość techniczno-użytkową. Z tych względów nie można, przy ustalaniu wartości podatku od nieruchomości, z podstawy opodatkowania kanału telekomunikacyjnego wyłączyć wartości umieszczonego w nim kabla. W konsekwencji WSA w P uznał, iż organy podatkowe obu instancji prawidłowo zdefiniowały przedmiot opodatkowania i oddalił skargę Spółki.

Wyrokiem z dnia maja 2010 r. NSA oddalił skargę kasacyjną Spółki od wyroku WSA w P z dnia stycznia 2009 r., oddalającego jej skargę na decyzję SKO w K z dnia sierpnia 2008 r.

W uzasadnieniu wyroku NSA wskazał m.in., że przepisy ustawy – Prawo budowlane, jak i u.p.o.l., nie definiują pojęcia *sieci uzbrojenia terenu*, jednak definicja taka zawarta jest w art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.) [dalej: Prawo geodezyjne i kartograficzne]. Zgodnie z tą definicją, wszelkiego rodzaju przewody, również służące celom telekomunikacyjnym, stanowią sieć uzbrojenia terenu. Sieć uzbrojenia terenu jest zaś budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Z przepisów rozporządzenia Ministra Infrastruktury 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), wynika, że linie kablowe w obszarze telekomunikacji mogą być umieszczane zarówno w kanalizacji kablowej, jak i poza nią. W świetle istniejącego stanu prawnego, sieć uzbrojenia terenu w postaci telekomunikacyjnych linii kablowych stanowi więc budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, jak i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. W sytuacji, gdy telekomunikacyjne linie kablowe, stanowiące budowlę (art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane) jako sieć uzbrojenia terenu (art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego), umieszczone zostaną w kanalizacji kablowej, będącej również budowlą – nastąpi funkcjonalny związek dwóch budowli. W przypadku, gdy, składające się na sieć uzbrojenia terenu, linie kablowe umieszczone zostaną w odpowiedniej kanalizacji kablowej, przewody te i obejmujące je kanalizacje, spełniając samodzielnie przesłanki bycia odrębnymi budowlami, pozostawać będą w funkcjonalnym związku, tworząc całość techniczno-użytkową, traktowaną jako obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane.

W konsekwencji NSA przyjął, iż przewody telekomunikacyjne, ułożone w kanalizacji kablowej, tworzą z nią 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.

W *petitum* skargi konstytucyjnej podniesiono zarzut niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z art. 2 i art. 31 ust. 3 w zw. z art. 84 i art. 217 oraz w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Uzasadniając ten zarzut, Skarżąca wskazała m.in., że zaskarżone przepisy nie definiują w sposób poprawny, jasny i precyzyjny pojęcia *budowla* jako obiektu podlegającego opodatkowaniu podatkiem 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* (...) *art. 64 ust. 3* (...) *oraz* (...) *art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 4). W ocenie Skarżącej, z uwagi na to, że kwestionowane przepisy, 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* (...) *do niezgodnej z Konstytucją ingerencji w prawo własności podatnika, co świadczy o naruszeniu* (...) *art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 7).

Skarżąca podniosła, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., przy definiowaniu pojęcia *budowla*, odsyła do przepisów ustawy – Prawo budowlane, w związku z czym nie odpowiada wymaganiom wynikającym z konstytucyjnej zasady przyzwoitej legislacji, zwłaszcza zasady określoności przepisu prawnego. Przepis art. 3 pkt 1 i pkt 9 ustawy – Prawo budowlane nie pozwala bowiem na ustalenie definicji budowli, jako obiektu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Według Skarżącej, wskazany w art. 1a ust. 1 pkt 2

u.p.o.l. przedmiot opodatkowania, w zakresie, w jakim dotyczy budowli, został określony w sposób niepoprawny i niejasny, a przez to niezrozumiały.

Skarżąca podniosła przy tym, że, w odniesieniu do obiektów zaliczanych do budowli w rozumieniu prawnopodatkowym, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ustawodawca zrezygnował z wyczerpującego zdefiniowania pojęcia *budowla* w u.p.o.l., odsyłając w tym zakresie do przepisów prawa budowlanego, a więc innej gałęzi prawa, niż prawo podatkowe.

Zdaniem Spółki – odesłanie w kwestionowanej regulacji do przepisów prawa budowlanego – narusza zasady przyzwoitej legislacji, gdyż:

- u.p.o.l., jako ustawa podatkowa, nie zawiera wyczerpującej regulacji dotyczącej przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości;
- nie została uwzględniona odmienność systemu źródeł prawa podatkowego;
- w odniesieniu do regulacji prawnopodatkowej wymagania przyzwoitej legislacji są *bardziej restrykcyjne* niż w przypadku *regulacji prawnobudowlanej;*
- przepisy prawa budowlanego, do których następuje odesłanie, same nie są jasne i precyzyjne w zakresie określenia pojęć *obiektu budowlanego* i *urządzenia budowlanego;*
- prowadzi do sprzeczności w systemie prawa, gdyż zakres odesłania nie uwzględnia, *że miało ono doprowadzić do wyznaczenia zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, który obciąża wartość niezmieniającą się w czasie użytkowania obiektu podlegającego opodatkowaniu tymże podatkiem* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11).

Skarżąca wskazała, że odesłanie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego powoduje, iż przepis ten nie jest, dla podatnika będącego w systemie tzw. samoobliczenia podatku, wyczerpującym źródłem wiedzy o ciążących na nim obowiązkach podatkowych. Może też prowadzić do

sytuacji, w której dojdzie do modyfikacji obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości bez bezpośredniej ingerencji ustawodawcy w treść kwestionowanych przepisów, a jedynie poprzez zmianę regulacji prawa budowlanego określających, czym jest budowla podlegająca opodatkowaniu tymże podatkiem.

Według Skarżącej, zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłanie do przepisów prawa budowlanego jest niezgodne z art. 2 Konstytucji, gdyż nie uwzględnia tego, iż *inne są cele prawa budowlanego, a inne cele prawa podatkowego.*

Ustawa – Prawo budowlane oraz wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze mają charakter prawa reglamentacyjnego, ustanawianego przede wszystkim na potrzeby *kontroli bezpieczeństwa procesów budowlanych i ich efektów, tj. obiektów budowlanych* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12). Przepisy prawa podatkowego stanowione są zaś w celu fiskalnym.

Zdaniem Skarżącej, z uwagi na odmienność celów obu gałęzi prawa, odmienne są w stosunku do nich wymagania dotyczące przyzwoitej legislacji, wynikające z art. 2 Konstytucji. Przy stanowieniu przepisów prawa budowlanego nie ma bowiem ograniczeń, które wymagają uwzględnienia przy stanowieniu przepisów prawa podatkowego. Skarżąca podkreśliła przy tym, że z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. *expressis verbis* wynika, iż odnośne przepisy prawa budowlanego stają się w istocie przepisami prawa podatkowego i przez to powinny odpowiadać wymaganiom właściwym dla regulacji podatkowych.

Skarżąca podniosła też, że, w zakresie regulacji prawa podatkowego, *vacatio legis* wprowadzanych przepisów powinno być na tyle długie, aby podatnik mógł przygotować się do rozliczenia zobowiązania w przewidzianym terminie. W przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą na terenie całego kraju (tak, jak Skarżąca) ewentualne rozszerzenie zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości na obiekty dotychczas takim

podatkiem nieobjęte wymagałoby przeprowadzenia *swoistej inwentaryzacji* tych obiektów.

W ocenie Skarżącej, zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłanie do przepisów prawa budowlanego może prowadzić również do naruszenia zasady pewności prawa oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zgodnie z którym wprowadzanie zmian w podatku od nieruchomości, jako podatku opłacanym za okresy rozliczeniowe, nie powinno być dokonywane w trakcie tego okresu. Skarżąca wskazała, że nie ma konstytucyjnych przeszkód, aby zmiany w przepisach prawa budowlanego wchodziły w życie w *dowolnym momencie roku podatkowego*, tj. niezależnie od okresu rozliczeniowego w podatku od nieruchomości. Skarżąca podkreśliła przy tym, że w przepisach prawa nie ma ogólnej zasady, zgodnie z którą w przypadku, gdy zmiany w ustawie – Prawo budowlane dotyczące definicji budowli wchodzą w życie w trakcie roku podatkowego, to w zakresie podatku od nieruchomości zaczynają one obowiązywać dopiero z początkiem kolejnego roku podatkowego.

Skarżąca podniosła ponadto, że przepisy zawierające regulacje dotyczące szeroko rozumianego prawa budowlanego zawarte są również w aktach prawnych o randze niższej od ustawy – ze względu na specyfikę tej gałęzi prawa, w szczególności jej kazuistykę. W tej sytuacji, w Jej ocenie, zawarte w regulacji prawnopodatkowej odesłanie do przepisów *prawa budowlanego* jest niezgodne z art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej podniesiono ponadto, że w przepisach ustawy – Prawo budowlane brak jest definicji pojęcia *obiekt budowlany*. Zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłanie do przepisów prawa budowlanego również z tego powodu nie spełnia konstytucyjnych wymagań przyzwoitej legislacji. Uzasadniając ten pogląd Skarżąca wskazała, że z kwestionowanej regulacji wynika, iż dla ustalenia znaczenia pojęcia *budowla* jako obiektu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości konieczne jest ustalenie, czym jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów

ustawy – Prawo budowlane. Według Skarżącej, sposób zdefiniowania pojęcia *budowla* w art. 3 tej ustawy, poprzez odwołanie się do kategorii *obiektu budowlanego*, który z kolei definiowany jest przez pojęcie *budowli*, uniemożliwia ustalenie 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* (...), *a trzeci (budowla) określa się jako obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury powoduje, że w istocie niezdefiniowane pozostaje na gruncie ustawy Prawo budowlane pojęcie „obiektu budowlanego", a także samo pojęcie „budowli"* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 17).

W ocenie Skarżącej, taki sposób definiowania pojęć zawiera ewidentny błąd logiczny, określany mianem *błędnego koła pośredniego*, stanowiącego jedną z postaci błędu *idem per idem.*

Skarżąca podniosła ponadto, że z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, iż wyliczenie przykładów budowli w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane jest tylko jednym z dwóch elementów definicji pojęcia *budowla* w rozumieniu prawnopodatkowym. Drugim elementem jest definicja pojęcia *obiekt budowlany,* której w ustawie – Prawo budowlane *w istocie nie ma,* ze względu na *błąd logiczny idem per idem.* Ponadto, przedmiotowe wyliczenie nie pozwala na *wskazanie (wyabstrahowanie)* wspólnych cech obiektów, z uwagi na które uzyskiwałyby one miano *obiektu budowlanego* ewentualnie *budowli.* W ocenie Skarżącej, brak wskazania takich wspólnych cech obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane powoduje, iż wyliczenie zawarte w tym przepisie pozostaje *w istocie bez jakiejkolwiek treści normatywnej* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19). Niektóre pojęcia, którymi posłużył się ustawodawca w przykładowym wyliczeniu budowli zawartym w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, mogą być bowiem rozumiane wieloznacznie. Skarżąca wskazała w tym kontekście na wymienione w przedmiotowym

wyliczeniu pojęcia *sieci techniczne* i *zbiorniki,* które nie zostały zdefiniowane w języku prawniczym.

W konsekwencji Skarżąca uznała, że przykładowe wyliczenie budowli w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane nie pozwala na usunięcie skutków błędu *idem per idem,* którymi dotknięte są definicje pojęć *obiekt budowlany* i *budowla.* Jej zdaniem, świadczy to o wadliwości odesłania zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., czego konsekwencją jest niespełnienie przez tenże przepis wymagania dotyczącego dostatecznej określoności przedmiotu opodatkowania.

Skarżąca podniosła też, iż w przepisach ustawy – Prawo budowlane, jak również w innych aktach normatywnych, brak jest legalnej definicji pojęcia *urządzenia techniczne.* Przepis art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane wymienia urządzenia techniczne jako *przykłady budowli*, ale nie definiuje, czym są te urządzenia na gruncie prawa budowlanego.

Skarżąca podniosła też, że 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 24). Jej zdaniem, prowadzi to do braku określoności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Skarżąca wskazała ponadto na wzajemną niespójność art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 lit. b w zw. z art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, w kontekście użytych w tych przepisach pojęć: *urządzenie techniczne, urządzenie budowlane* oraz *urządzenia i instalacje.*

Skarżąca podniosła, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. mowa jest o urządzeniu budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, zaś, zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, urządzenie budowlane jest również urządzeniem technicznym. W Jej ocenie, dodatkowo komplikuje to zrozumienie, czym jest urządzenie techniczne wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane oraz czym jest urządzenie, które – obok instalacji – składa

się na *całość techniczno-użytkową*, o której mowa w art. 3 pkt 1 lit. b tej ustawy. Urządzenie budowlane mieści się w szerszej kategorii urządzeń i instalacji, które wymienione są wraz *z* pojęciem *budowla* w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane, a także w kategoriach *urządzeń technicznych* wymienionych w art. 3 pkt 3 tej ustawy.

W ocenie Skarżącej, przedmiotowa niespójność wymienionych przepisów oznacza, że *przepis ustawy podatkowej nie określa w sposób dostateczny pojęcia budowli jako przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości,* co dowodzi naruszenia przez ustawodawcę zasady przyzwoitej legislacji wyrażonej w art. 2 Konstytucji.

Zdaniem Skarżącej, potwierdzeniem niedookreśloności zakwestionowanego przepisu jest także jego sprzeczność z innymi przepisami funkcjonującymi w systemie prawa, w szczególności z przepisami prawa cywilnego definiującymi pojęcie *nieruchomość* oraz innymi przepisami u.p.o.l.

Skarżąca wskazała m.in., że w brzmieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie uwzględniono trwałego związania z gruntem, jako cechy nieruchomości (w postaci budynków) lub ich części składowych (w postaci m.in. urządzeń) wskazanej w art. 46 § 1 i art. 48 Kodeksu cywilnego. Zawarta w zaskarżonej regulacji definicja *budowli* nie wiąże jej opodatkowania z cechami przynależnymi na gruncie prawa cywilnego nieruchomościom lub ich częściom składowym, a przez to nie uwzględnia celu regulacji u.p.o.l. w zakresie, w jakim powinna ona realizować opodatkowanie nieruchomości. Skarżąca podniosła też, iż zaskarżona regulacja jest sprzeczna również z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., z którego wynika, iż podstawą opodatkowania budowli jest jej wartość ustalona na dzień nabycia lub wytworzenia i niezmienna w okresie jej używania. Sposób określenia podstawy opodatkowania w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje bowiem, iż chodzi o obiekty *niepodlegające szybkiemu zużyciu*, co pozostaje w sprzeczności z brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane, w których wymieniono

urządzenia techniczne lub sieci techniczne oraz instalacje i urządzenia niestanowiące fizycznej całości z budowlą, będące składnikami majątkowymi niezachowującymi niezmiennej wartości w toku ich używania. Według Skarżącej ustawodawca nie uwzględnił, że niektóre z obiektów mogą być uznane za budowle w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane i podlegać w związku z tym podatkowi od nieruchomości, pomimo iż nie są nieruchomościami. Ich opodatkowanie według wartości z dnia nabycia lub wytworzenia nie odpowiadałoby wówczas celowi, jaki miał ustawodawca definiując podstawę opodatkowania (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 27).

Skarżąca wskazała ponadto, powołując się na szereg orzeczeń NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych, iż 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 u.p.o.l. W ocenie Skarżącej, dowodzi to, iż błąd *idem per idem*, jakim dotknięta jest definicja pojęcia *budowla* na gruncie tej ustawy, prowadzi do *negatywnych skutków w jego stosowaniu i stosowanie to nie jest jednolite* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 32). Skarżąca podniosła, że z uzasadnienia powołanych przez nią orzeczeń sądów administracyjnych *nie da się wywieść jednolitej wykładni kwestionowanych przepisów* (tamże). Przyczyny niejednolitości orzecznictwa w zakresie opodatkowania linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej upatruje ona w braku określoności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Skarżąca zwróciła też uwagę, iż NSA, próbując na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustalić, *czym jest budowla*, wykracza poza literalne brzmienie tegoż przepisu, jak również przepisów prawa budowlanego, do których on się odwołuje. Skarżąca powołała się m.in. na wyroki wydane w sprawach II FSK 1480/08 i II FSK 2049/09, w których NSA jako warunek zakwalifikowania

obiektu jako budowli uznał jego wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem, oraz wyroki w sprawach II FSK 1066/09 i II FSK 1584/09, w których NSA przyjął, że jednym z rodzajów obiektów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest zbiór budowli, pozostających w funkcjonalnym związku i jednocześnie tworzących całość techniczno-użytkową. Według Skarżącej, stanowisko NSA wyrażone w wymienionych wyrokach nie znajduje podstaw w literalnym brzmieniu art. 3 pkt 1 lit. b lub art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. W opisanych przypadkach *brak określoności 1a ust. 1 pkt 2 powoduje, iż NSA poszukiwał rozwiązania problemu, czym jest budowla, poza brzmieniem tego przepisu jak również poza brzmieniem odpowiednich przepisów prawa budowlanego, do których odsyła* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 35).

Skarżąca podniosła ponadto, że brak określoności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ujawnia się również w orzecznictwie sądów administracyjnych w kontekście znaczenia pojęcia *całości techniczno-użytkowej,* rozumianego w orzecznictwie sądów administracyjnych jako związek funkcjonalny. Według Skarżącej, przy takim rozumieniu, *od interpretatora i przyjętego przez niego założenia, jako funkcję obiekt ma pełnić*, uzależnione jest uznanie, iż określone obiekty tworzyć będą taką całość. Potwierdzać to ma orzecznictwo sądów administracyjnych, które 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 lub nie* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 35). W tym kontekście Skarżąca wskazała na wyrok NSA w sprawie II FSK 1480/08, w którym uznano, iż urządzenia wchodzące w skład stacji transformatorowej stanowią całość techniczno-użytkową wraz ze *spełniającym cechy budynku obiektem*, w którym się znajdują, oraz wyrok NSA w sprawie II FSK 1101/08, gdzie przyjęto, iż urządzenia elektrowni wiatrowej i jej elementy budowlane nie stanowią całości techniczno-użytkowej.

Skarżąca wskazała ponadto na niejednolitość stanowiska prezentowanego w orzecznictwie NSA w zakresie znaczenia pojęcia *całości techniczno-użytkowej*, w odniesieniu do linii kablowej. Powołała się przy tym na wyroki NSA z dnia 13 maja 2010 r., sygn. II FSK 1066/09 i II FSK 1584/09 oraz z dnia 27 maja 2010 r., sygn. II FSK 1674/09 i II FSK 2049/09. W Jej ocenie, *dla składów orzekających NSA w dniu 13 maja 2010 r.*, związek funkcjonalny obligujący do uznania wielu obiektów za jeden obiekt budowlany zachodzi tylko wtedy, gdy każdy z tych obiektów, samodzielnie, jest również obiektem budowlanym. Zaś *zdaniem NSA, w składzie orzekającym w dniu 27 maja 2010 r.*, zasadnicza budowla może być wypełniona jakimikolwiek instalacjami czy urządzeniami niekoniecznie będącymi budowlami, i wraz z nimi stanowić budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem Skarżącej, sądom administracyjnym nie udało się wypracować jednolitej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., która byłaby jednocześnie zgodna z jego brzmieniem i celem regulacji – co ma być skutkiem braku określoności tegoż przepisu. W ocenie Skarżącej, ma to być jednocześnie potwierdzeniem argumentów na *rzecz niekonstytucyjności tego przepisu, w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 37).

Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny zasadności zarzutów zawartych w skardze konstytucyjnej, należy odnieść się do kwestii formalnych związanych z dopuszczalnością jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

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. Podstawową przesłanką skorzystania ze skargi konstytucyjnej jest więc zakwestionowanie takich przepisów, które, prowadząc do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności skarżącego, są jednocześnie podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lutego 2001 r., sygn. Ts 193/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 77; 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 84 czy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 listopada 2005 r., sygn. SK 8/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 117).

Skarżąca jest podmiotem prawa prywatnego, prowadzącym działalność w formie spółki akcyjnej.

Tym samym

Skarżąca jest podmiotem uprawnionym do złożenia skargi konstytucyjnej.

Na wstępie zauważyć należy, że przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. były już przedmiotem kontroli konstytucyjnej w sprawie P 33/09.

Wyrokiem z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) Trybunał Konstytucyjny uznał, iż art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozumiany w ten sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

W tym kontekście zauważyć należy, że potrzeba umorzenia postępowania w przedmiocie kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji prawnej, ze względu na zbędność orzekania, wynikającą z zasady *ne bis in idem*, występuje w sytuacji, gdy kwestia zgodności określonego przepisu prawnego (normy prawnej) z tym samym wzorcem kontroli była już przedmiotem

rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 marca 2008 r., sygn. SK 24/07, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 38 i 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada *ne bis in idem* jest bowiem pojmowana jako zakaz ponownego orzekania o tym samym przedmiocie (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. K 1/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 85), przy czym umorzenie postępowania konieczne jest wówczas, gdy występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz zarzutów (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 stycznia 1998 r., sygn. K. 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5). Zasada *ne bis in idem* nakłada na Trybunał Konstytucyjny obowiązek dokonania, w kategoriach pragmatycznych, oceny celowości prowadzenia postępowania i orzekania w kwestii, która została już jednoznacznie i ostatecznie rozstrzygnięta (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 stycznia 1998 r., sygn. K. 33/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 8; 21 grudnia 1999 r., sygn. K. 29/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 172; 10 lipca 2007 r., sygn. P 40/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 86 i 4 września 2008 r., sygn. P 25/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 129).

W sprawie P 33/09 rozpoznawane były przez Trybunał Konstytucyjny kwestie zgodności z Konstytucją art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie zarzutu sformułowanego w pytaniu prawnym sądu, dotyczącego niejasności tych przepisów w odniesieniu do opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń. W tym zakresie istnieje zatem przeszkoda do ponownego merytorycznego rozpoznania kwestii zgodności z Konstytucją art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – ze względu na obowiązującą w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zasadę *ne bis in idem*. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego zapadłe w sprawie P 33/09 nie stanowi natomiast przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu

kwestii zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji w zakresie dotyczącym innych obiektów i urządzeń, będących przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Jakkolwiek, w niniejszej sprawie, w *petitum* skargi konstytucyjnej zaskarżono art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w całości, to z uzasadnienia tej skargi wynika, że sformułowany w niej zarzut niezgodności z Konstytucją dotyczy braku określoności tej regulacji w odniesieniu do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewodów telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej.

Nie można zatem uznać, że przedmiot kontroli konstytucyjnej w niniejszej sprawie i w sprawie P 33/09 jest tożsamy. Podkreślenia wymaga też okoliczność, że w niniejszej sprawie jako wzorzec kontroli wskazano również art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, który to przepis nie był podstawą kontroli w sprawie P 33/09.

W świetle powyższego zasadne jest uznanie, że treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 nie powoduje konieczności umorzenia postępowania ze względu na przesłankę *ne bis in idem.*

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że, przepisem art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. Nr 106, poz. 675), która weszła w życie z dniem 17 lipca 2010 r., w art. 3 ustawy – Prawo budowlane, w pkt 3 rozszerzono katalog obiektów budowlanych stanowiących budowlę o obiekty liniowe oraz dodano do tegoż artykułu pkt 3a, zgodnie z którym, poprzez obiekt liniowy należy rozumieć *obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej*

zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

W przepisie art. 3 pkt 3a ustawy – Prawo budowlane ustawodawca zastrzegł więc, że kable zainstalowane w kanalizacji kablowej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. W związku z tym kanalizacja kablowa, w której umieszczona jest linia telekomunikacyjna, stanowi obiekt liniowy, a w konsekwencji obiekt budowlany (precyzyjniej – budowlę) w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Linia telekomunikacyjna umieszczona w tej kanalizacji, w odróżnieniu od samej kanalizacji, nie jest zaś budowlą ani jej częścią, ani też urządzeniem budowlanym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Tym samym linie kablowe zainstalowane w kanalizacji kablowej nie stanowią budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie kwestionowanej regulacji (*vide* – wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 maja 2011 r., sygn. I SA/Go 276/11, LEX nr 1032085 oraz P. Borszowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011 r., str. 30).

W myśl zasady subsydiarności skargi konstytucyjnej, jest ona dopuszczalna, o ile skarżący nie może uzyskać ochrony swych praw za pomocą innych przysługujących mu środków. Z powyższego wynika nie tylko to, że skarżący powinien uprawdopodobnić naruszenie swoich praw konstytucyjnych, ale również, że naruszenie to powinno istnieć w chwili rozpatrywania przez Trybunał Konstytucyjny skargi. Innymi słowy, naruszenie w chwili wnoszenia skargi musi być aktualne i realne. Redakcja art. 79 Konstytucji nie pozostawia żadnych wątpliwości, że Konstytucja przyznaje to prawo tylko temu, czyje prawa "zostały naruszone", czyli zdarzenie (naruszenie) to musi rzeczywiście nastąpić (*vide* - Z. Czeszejko-Sochacki, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2003 r., str. 271 i nast. oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lutego 2008 r., sygn. SK 5/07, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 19).

Zauważyć w związku z tym należy, że, sformułowany w skardze konstytucyjnej, zarzut niekonstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zakresie, w jakim regulacja ta odnosi się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewodów telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej, dotyczy stanu prawnego przed wejściem w życie zmian ustawy – Prawo budowlane, wprowadzonych przez art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych.

W sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna, wyrok NSA z dnia maja 2010 r., będący ostatecznym rozstrzygnięciem o prawach i wolnościach Skarżącego w rozumieniu art. 79 Konstytucji, został wydany w oparciu o przepisy prawne obowiązujące przed wejściem w życie powoływanych zmian, wprowadzonych ustawą z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych.

Wprowadzony tą ustawą przepis art. 3 pkt 3a ustawy – Prawo budowlane jest nową regulacją, które nie dotyczy *zaszłości podatkowych* (*vide* – wyrok NSA z dnia 30 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1207/09, LEX nr 755561).

Zgodnie zaś z zasadą *tempus regit actum*, miarodajną także dla spraw podatkowych, sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [*vide* – art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)].

Wskazana zmiana stanu prawnego nie ma zatem wpływu na aktualność, zarzucanego w skardze konstytucyjnej, naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej – niezależnie od oceny zasadności podniesionych zarzutów. Tym samym, jej wejście w życie nie powoduje konieczności umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na to, że zarzucane naruszenie konstytucyjnych praw nie jest aktualne.

Z brzmienia kwestionowanej regulacji wynika, że przy ustalaniu obiektów i urządzeń podlegających na jej podstawie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy uwzględnić brzmienie przepisów ustawy – Prawo budowlane.

W niniejszej sprawie konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zakresie, w jakim regulacja ta odnosi się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewodów telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej, powinna być więc oceniana w kontekście przepisów ustawy – Prawo budowlane w ich brzmieniu obowiązującym do dnia 16 lipca 2010 r., tj. przed wejściem w życie omawianej zmiany, wprowadzonej ustawą z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych. Kwestia kontekstu normatywnego, w jakim występuje kwestionowana regulacja, zostanie omówiona w dalszej części stanowiska.

Odnieść należy się także do wzorców kontroli, wskazanych w skardze konstytucyjnej.

Jak już wskazano, skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie lub decyzja dotyczące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo konstytucyjne. W konsekwencji nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek wniesienia skargi konstytucyjnej. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa bądź określających obowiązki, a zatem będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możność wyboru zachowania (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2).

Samodzielną (wyłączną) podstawą skargi konstytucyjnej nie może być przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż nie proklamuje on konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Nie wyraża on bowiem w sposób pełny odrębnych wolności i praw, a czyni to jedynie w sposób cząstkowy i uzupełniający, ściśle związany z innymi normami Konstytucji. Wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasada ogólna dotyczy *ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych praw i wolności.* Nie jest więc podstawą odrębnego typu wolności lub prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103).

Z przyjętego w *petitum* skargi konstytucyjnej układu wzorców można co prawda przyjąć, iż art. 31 ust. 3 Konstytucji wskazany został jako wzorzec kontroli, pozostający w związku z art. 84, art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji są jednak, zasadniczo, normami ogólnymi, które samoistnie nie statuują praw lub wolności konstytucyjnych. Przepisem statuującym takie prawa jest natomiast art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Nawet jednak przy przyjęciu zasady *falsa demonstratio non nocet*, zgodnie z którą na istotę skargi konstytucyjnej składają się zarówno treści wyrażone w jej *petitum*, jak i te, które zawarte są w uzasadnieniu, a zatem decydujące znaczenie w tej materii ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 lipca 2002 r., sygn. SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 23; 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120), niedopuszczalna jest w niniejszej sprawie ocena zaskarżonej regulacji w kontekście jej zgodności z art. 31 ust. 3, jako pozostającym w związku z przepisem statuującym prawa podmiotowe obywatela.

Zgodnie bowiem z art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, skarga konstytucyjna powinna odpowiadać wymaganiom dotyczącym pisma procesowego, a ponadto powinna zawierać:

dokładne określenie ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1), wskazanie, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego - zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie skargi, z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego (pkt 3).

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem (*vide* – Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, str. 113-114). Uzasadnienie zarzutu naruszenia praw i wolności musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami - wynikającymi z kwestionowanych przepisów oraz normami konstytucyjnymi, które stanowią określone prawa lub wolności przysługujące skarżącemu. *Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny* (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa co do zasady na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału

Konstytucyjnego z dnia: 16 września 2008 r., sygn. U 5/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 122 i 12 stycznia 2012 r., sygn. Kp 10/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 4).

Wydaje się, że powyższe wymagania odnoszą się także do zarzutu dotyczącego naruszenia przez zaskarżoną regulację zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zauważyć w tym kontekście należy, że w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca nie wskazała, w jaki sposób kwestionowana regulacja, prowadząc do ingerencji w prawa podmiotowe gwarantowane w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji lub pozostałych wzorcach kontroli, naruszałaby zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej. Tym samym w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej nie skonkretyzowano sposobu naruszenia przez kwestionowaną regulację art. 31 ust. 3 Konstytucji, które to skonkretyzowanie polegać miałoby na wykazaniu niezgodności zachodzącej pomiędzy kwestionowanym unormowaniem a wymienioną normą konstytucyjną, oraz zarzutu tego nie uzasadniono.

Jedynie na marginesie zauważyć należy, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest regulacja prawna nakładająca na Skarżącą obowiązek podatkowy. Z uwagi na to, że regulacje prawne dotyczące obowiązków podatkowych mają wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), ich dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach stopnia ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, tj. art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU

nr 1/A/2009, poz. 1 oraz 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06,OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

W świetle powyższego, postępowanie w zakresie obejmującym badanie zgodności zaskarżonej regulacji z art. 31 ust. 3 Konstytucji podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

Właściwego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną nie stanowią też normy ogólne, określające zasady ustrojowe, i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103). Nie powinno się zatem, jako zarzutu skargi konstytucyjnej, wskazać naruszenia zasad ustrojowo-organizacyjnych, które nie kreują praw podmiotowych. Ogólne klauzule konstytucyjne tylko w bardzo ograniczonym stopniu mogą być uznane za samoistne źródło praw i wolności jednostki. Powoływanie ogólnych zasad i klauzul konstytucyjnych jako wyłącznego wzorca kontroli jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy brak jest innych, szczególnych postanowień konstytucyjnych kreujących dane prawo lub wolności. W wypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające dane prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37; 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU Nr 7/A/2007, poz. 75).

Jeśli chodzi o art. 2 Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie odnosił się do kwestii powoływania tegoż wzorca w skardze konstytucyjnej, uznając, że może on stanowić nawet samodzielną podstawę skargi, ale pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: z 11

grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45) bądź też kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z naruszeniem art. 2 wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39 i 9 listopada 2010 r., sygn. SK 10/08, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99 oraz postanowienie z dnia 17 lutego 2006 r., sygn. Ts 183/05, OTK ZU nr 3/B/2006, poz. 119).

Przepis art. 84 Konstytucji nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie formułuje ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenia takiego prawa podmiotowego. Z jego treści wynika natomiast jednoznacznie powszechny obowiązek ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Tak samo art. 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84 Konstytucji, formułuje jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. Określa materie wchodzące w zakres tzw. sfery wyłączności ustawy. Ma zatem charakter przedmiotowy i adresowany jest w pierwszej kolejności do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze. Przepisy te nie powinny zatem stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Zauważyć przy tym należy, że w wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r. (sygn. SK 19/06, *op. cit.*) Trybunał podkreślił komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: *Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, 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.(...). 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 wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127) Trybunał Konstytucyjny wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu naruszające zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzi również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał stwierdził, że *w zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.*

Z petitum oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych, wynikających z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji, Skarżąca wiąże z naruszeniem art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, które kreują podmiotowe prawo obywateli w postaci ochrony własności.

W niniejszej sprawie przepisy art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji mogą być zatem uznane za dopuszczalne wzorce kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek skargi konstytucyjnej.

Jeśli chodzi o art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, są to jedyne, spośród wskazanych przez Skarżącą wzorców kontroli, które zostały zamieszczone w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Obowiązkiem ustawodawcy jest zatem ustanowienie i ochrona tych praw, zapewniająca realizację zasady swobody majątkowej. Ustawodawca może zatem ograniczać i modyfikować treść poszczególnych praw majątkowych, ale pod warunkiem utrzymania istnienia systemu tych praw.

Art. 64 ust. 3 Konstytucji stanowi, iż własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. W normie tej zawarty jest bezwzględny zakaz naruszania istoty prawa własności, tj. wprowadzania takiej regulacji prawnej, która – nie znosząc prawa własności – w praktyce uniemożliwiałaby korzystanie z niego (*vide* – B. Banaszak, *Prawo Konstytucyjne*, Warszawa 2008, Wydawnictwo CH. Beck, str. 470-471 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 21 marca 2000 r., sygn. K. 14/99, OTK ZU Nr 2/2000, poz. 61).

Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego.

W kontekście oceny dopuszczalności tego wzorca wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego zauważyć należy, iż nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Jak podkreślił

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie K 41/02, *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw* (...). *Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Przyjęcie tezy, iż każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych,

konkretyzujących ten obowiązek (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia:11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.* i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*). Art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

W dziedzinie prawa daninowego skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia zwolnienia podatkowego zasadniczo nie powinny być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156). Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*). Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą.

Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Przepisy podatkowe nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, aby prowadziło to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105). W szczególności nie mogą one kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, że stałby się on instrumentem konfiskaty mienia. Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być zatem uznane za ingerencję w stan prawa własności, jeśli nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis* (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Zarzut naruszenia przez przepisy prawa podatkowego art. 64 Konstytucji może dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdy przepisy prawa majątkowego powodujące uszczuplenie majątkowe byłyby dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008,

poz.153; 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, *op. cit.*). Występuje wtedy bowiem naruszenie innej, oprócz prawa własności, wartości konstytucyjnej, jaką jest przestrzeganie hierarchii źródeł prawa. Niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może zatem stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji.

W niniejszej sprawie, z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 64 ust.1 i 3 Konstytucji powiązany został z naruszeniem przez te przepisy konstytucyjnych ograniczeń dotyczących unormowań podatkowych powodujących uszczuplenie majątkowe, zawartych w art. 2 w zw. z art. 84 i w zw. z art. 217 ustawy zasadniczej.

W świetle powyższego przepis art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej może być uznany za adekwatny wzorzec kontroli w niniejszej sprawie.

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji, z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że podniesione w niej zarzuty dotyczą naruszenia wyrażonych w tym przepisie zasady przyzwoitej legislacji oraz zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

O zasadzie przyzwoitej legislacji mówi się jako *o systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6).

Zasada przyzwoitej legislacji obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat zasady dostatecznej określoności prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 15 września 1999 r., sygn. K. 11/99, OTK ZU nr 6/1999, poz. 116; 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 29

października 2003 r., sygn. K 53/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 83; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138). Zasada ta wymaga, aby przepisy były formułowane w sposób precyzyjny, jasny, komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K. 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 18 marca 2010 r., sygn. K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23; 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96 oraz 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8). Dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania, jest dziedzina prawa daninowego. Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30 i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, *op. cit.*). W wypadku prawa daninowego, gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, *op. cit.*; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*).

Zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13). Ważnym elementem zasady poprawnej legislacji jest przestrzeganie wymogów spójności logicznej i aksjologicznej systemu prawnego. Z tego względu, poprawność legislacyjna to także stanowienie przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18; 23 października 2007 r., sygn. P 28/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 106 i 15 listopada 2010 r., sygn. P 32/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 100). Składową przyzwoitej legislacji jest również racjonalizm stanowionego prawa. Legislacja nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za *przyzwoitą*, choćby nawet spełniała wszelkie formalne kryteria poprawności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50).

Nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwaną także zasadą lojalności państwa względem obywateli, da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł

postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 8; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4).

Jeśli chodzi o wzorzec z art. 84 Konstytucji, przepis ten stanowi, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Oznacza to, że, w sferze podatkowej, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych.

Art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa

w sferze danin publicznych, która to zasada stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, *op. cit.*). Zasada ta wymaga w szczególności, aby jednostka znała treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnych art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych powinien być nałożony w drodze ustawy. Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Tym samym tylko ustawa może określać granice ingerencji państwa w sferę własności obywatela, nakładając na niego obowiązek zapłaty podatku. Obowiązek określony w art. 84 regulowany jest także w art. 217 Konstytucji. W tym znaczeniu przepisy te powinny być interpretowane systemowo (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*).

Art. 217 Konstytucji stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W art. 217 Konstytucji prawodawca konstytucyjny wyraził zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została w nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w drodze ustawy (*Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, pod red. J. Bocia, Wrocław 1998 r., str. 319).

Zawarte w art. 217 Konstytucji wyliczenie materii obligatoryjnie objętych ustawą należy traktować jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, czyli że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane w ustawie, a do unormowania w drodze rozporządzenia powinny być przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. O wszystkich istotnych elementach zobowiązania podatkowego, w tym o jego wysokości, powinien decydować ustawodawca (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lipca 2011 r., sygn. P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 96 i 15 listopada 2011 r., sygn. P 29/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 96).

Problem konstytucyjny w niniejszej sprawie dotyczy zgodności z ustawą zasadniczą przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim przewidują one opodatkowanie podatkiem od nieruchomości przewodów telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej.

Przepisy te mają następujące brzmienie:

Art. 2. 1. *Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:*

(...)

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...)

2) budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wskazuje, że ustawodawca podatkowy stworzył w nim pojęcie *budowli* na potrzeby tej ustawy. *Przyjmuje właściwie pojęcie budowli z przepisów ustawy – Prawo budowlane, a jednocześnie rozszerza jego zakres, obejmując podatkowym pojęciem budowli także urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 prawa budowlanego* (P. Borszowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2011 r., str. 26).

W art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przyjęto konstrukcję prawną, zgodnie z którą użyte w tymże przepisie terminy: *obiekt budowlany, budynek, obiekt małej architektury, urządzenie budowlane* – niezdefiniowane w u.p.o.l. – mają rozumienie przyjęte w odpowiednich przepisach prawa budowlanego (*vide* – wyroki: WSA w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2012 r. sygn. I SA/Kr 220/12, LEX nr 1165032 i NSA z dnia: 29 października 2010 r., sygn. II FSK 1078/10, LEX nr 745465; 30listopada 2010 r., sygn. II FSK 616/10; 19 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 543/11 i II FSK 743/10; 10 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 215/10 – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl).

Z tych względów, przy ocenie konstytucyjności kwestionowanej regulacji konieczne jest odniesienie się do przepisów ustawy – Prawo budowlane definiujących pojęcia wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane, przez obiekt budowlany należy rozumieć:

a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi;

b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami;

c) obiekt małej architektury.

Definicja ta ma charakter zakresowy, zawierając w definiensie wszystkie elementy określanego pojęcia. Pojęcie obiektu budowlanego jest elementem składowym większości definicji zawartych w art. 3 ustawy – Prawo budowlane

(*vide* – W. Piątek [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, pod red. A. Glinieckiego, LexisNexis, Warszawa 2012 r., str. 30).

Pojęcie budynku zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 2 ustawy – Prawo budowlane, zgodnie z którym jest to obiekt budowlany, *który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach.*

Zgodnie zaś z art. 3 pkt 4 ustawy – Prawo budowlane, przez obiekt małej architektury należy rozumieć *niewielkie obiekty, a w szczególności:*

a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,

b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,

c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

W ustawie – Prawo budowlane, pojęcie *budowla* zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 3. Przepis ten, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 16 lipca 2010 r., stanowił:

Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...)

3) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, 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, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty

pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Pojęcie *budowli* zostało odniesione do pojęcia *obiektu budowlanego*, przy jednoczesnym wyłączeniu z jego zakresu przedmiotowego zdefiniowanych: w art. 3 pkt 2 ustawy – Prawo budowlane – budynku oraz w art. 3 pkt 4 tejże ustawy – obiektu małej architektury. W dalszej części definicji, zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, ustawodawca dokonał przykładowego wyliczenia budowli, w związku z tym, iż jest ona wysoko zróżnicowaną kategorią obiektów budowlanych (*vide* – W. Piątek, *op. cit.*, str. 32). Definicja zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane ma więc charakter otwarty. Zawarte w tym przepisie wyliczenie obiektów stanowiących budowlę nie ma charakteru *numerus clausus*, lecz ma charakter przykładowy. Dla łatwiejszego zidentyfikowania cech budowli, ustawodawca wymienia pewne ich typowe przykłady, wskazując podstawową negatywna przesłankę, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury.

W art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane zostało określone pojęcie *urządzeń budowlanych*, przez które 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.*

Urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zauważyć przy tym należy, że, o ile każde urządzenie budowlane, zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, stanowi urządzenie techniczne z art. 3 pkt 1 lit. a tej ustawy, o tyle nie każde urządzenie techniczne jest zarazem urządzeniem budowlanym. Użyte w art. 3 pkt 1 lit. a oraz w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane pojęcia *urządzenie techniczne*

i *urządzenie budowlane* nie stanowią zatem pojęć tożsamych (*vide* – W. Piątek, *op. cit.*, str. 30 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 listopada 2007 r., sygn. I SA/Gd 598/07, LEX nr 326607).

Do definicji zawartych w ustawie – Prawo budowlane, do których odsyłają przepisy u.p.o.l., odniósł się Trybunał Konstytucyjny w powoływanym już wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09.

Trybunał wskazał m.in., że, zawarty w ustawie – Prawo budowlane, zestaw definicji pojęć: *obiekt budowlany, budynek, budowla i obiekt małej architektury*, obarczony jest błędem logicznym określanym jako błędne koło pośrednie. Z jednej bowiem strony przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę i obiekt małej architektury, z drugiej zaś budynek i budowla charakteryzowane są wprost, a obiekt małej architektury w domyśle – jako obiekty budowlane. Podniesiono też, że w wypadku tej części definicji obiektu budowlanego, która dotyczy budowli, występuje błąd amfibologii. Nie wiadomo bowiem, czy całość techniczno-użytkową ma stanowić sama budowla, czy też budowla wraz z instalacjami i urządzeniami. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny przychylił się do dominującego w orzecznictwie sądowoadministracyjnym poglądu, zgodnie z którym całość techniczno – użytkową ma stanowić sama budowla, argumentując, iż, *skoro ustawodawca nie zastrzegł, by warunkiem uznania za obiekt budowlany w postaci budynku było tworzenie całości techniczno-użytkowej przez budynek oraz związane z nim instalacje i urządzenia techniczne, to trudno byłoby uzasadnić, dlaczego taki warunek, odnoszący się tym razem do budowli oraz związanych z nią instalacji i urządzeń, miałby występować w wypadku obiektu budowlanego w postaci budowli.* Trybunał wskazał jednocześnie na celowość ustanowienia wymogu tworzenia całości techniczno-użytkowej przez same budowle, gdyż – po pierwsze – kryterium powiązań techniczno – użytkowych stanowi niezbędną pomoc w eliminowaniu wątpliwości dotyczących przynależności konkretnych obiektów do kategorii budowli, wynikających z wyjątkowego zróżnicowania tej

kategorii obiektów budowlanych. Po drugie zaś, w praktyce mogą nierzadko powstawać trudności w ustaleniu, czy określony obiekt powinien być traktowany jako samodzielna budowla, czy też jedynie jako część bardziej złożonej budowli, a rozważane kryterium pomaga rozstrzygnąć również tę kwestię.

Odnosząc się do definicji pojęcia *budowla* zawartego w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, Trybunał uznał, iż jedynie formalnie jest to definicja zakresowa równościowa, zgodnie z którą budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści oraz obiekty do nich podobne, z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki i obiekty małej architektury. W rzeczywistości natomiast ma ona charakter definicji zakresowej cząstkowej, gdyż formułuje dwa warunki:

1) warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści;

2)warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury.

Omawiana definicja nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (*analogia legis*). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna. Trybunał zwrócił ponadto uwagę, że, zawarta w art. 3 pkt 9 ustawy – ustawy Prawo budowlane, definicja pojęcia *urządzenie budowlane* jest

definicją równościową klasyczną (urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem), wzbogaconą o elementy definicji zakresowej cząstkowej (urządzeniami budowlanymi są przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Ze względu na nieostrość terminów występujących w jej definiensie, kwalifikacja określonych urządzeń jako urządzeń budowlanych – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie są urządzenia wprost wymienione w treści wskazanej definicji – może niekiedy wymagać posłużenia się analogią z ustawy.

Trybunał sformułował zastrzeżenia *odnośnie do niejasnych związków, jakie występują pomiędzy pojęciami obiekt budowlany, urządzenie budowlane i niektórymi z nazw obiektów będących przykładowymi rodzajami budowli,* wskazując m.in., że w art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane ustawodawca nie sprecyzował, czy częściami składowymi obiektu budowlanego w wypadku budynku i budowli są wszelkie urządzenia (techniczne), które pozostają z nim w jakimkolwiek istotnym związku (szeroka interpretacja), czy też jedynie te urządzenia (techniczne), które zapewniają możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli urządzenia budowlane (wąska interpretacja). Trybunał stwierdził, iż *nie sposób wskazać kategorię urządzeń budowlanych niebędących zarazem częściami składowymi obiektów budowlanych.*

Trybunał dokonał również omówienia dopuszczalnej kwalifikacji urządzeń technicznych na gruncie ustawy – Prawo budowlane. W oparciu o dokonaną analizę przepisów ustawy – Prawo budowlane oraz związanego z nią orzecznictwa administracyjnego Trybunał przyjął, iż urządzenie techniczne będące urządzeniem budowlanym jest zawsze częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli czy obiektu małej architektury,

natomiast urządzenie techniczne niebędące urządzeniem budowlanym może być: 1) innym urządzeniem technicznym związanym z obiektem budowlanym, 2) częścią składową budynku, budowli lub obiektu małej architektury, 3) samodzielną budowlą albo 4) urządzeniem nieposiadającym żadnego z wymienionych statusów. Wskazał też na niekonsekwencje ustawodawcy w posługiwaniu się w ustawie – Prawo budowlane wyrażeniami *obiekt budowlany* i *urządzenie budowlane*.

Dokonując oceny konstytucyjności kwestionowanej regulacji niewątpliwie uwzględnić należy, że, z uwagi na odesłanie w niej do definicji zawartych w przepisach prawa budowlanego, obarczają ją mankamenty i niejasności, które zostały stwierdzone w cytowanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do przepisów ustawy – Prawo budowlane.

Należy również wziąć pod uwagę, że w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie budowlanym czy szeroko rozumianym prawie administracyjnym. O ile na potrzeby prawa budowlanego dopuszczalne jest więc funkcjonowanie definicji pojęć *budowla* i *urządzenie budowlane* zawartych w ustawie – Prawo budowlane jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, o tyle te same definicje w zastosowaniu do prawa podatkowego nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. W prawie daninowym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają bowiem istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ponownie podkreślić należy, że pierwszy z tych przepisów formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (*vide* –wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 listopada

2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127 i 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68).

Przepisy prawa podatkowego nie mogą być więc interpretowane *per analogiam* na niekorzyść podatników, jak również niedopuszczalna jest ich wykładnia rozszerzająca.

W kontekście oceny zaskarżonej regulacji oznacza to, że naruszałaby standardy konstytucyjne sytuacja, w której jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie (lub w pozostałych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy taki obiekt może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Również stosowanie definicji pojęcia *urządzenie budowlane*, w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, musi na gruncie prawa podatkowego uwzględniać konstytucyjny zakaz wykładni *per analogiam* na niekorzyść podatnika. W rezultacie, opodatkowaniu na podstawie u.p.o.l. podlegać będą tylko te urządzenie budowlane w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, które bezspornie odpowiadają charakterystyce zawartej w omawianej definicji (lub w pozostałych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej). Z uwagi na to, że o uznaniu urządzeń technicznych za urządzenia budowlane decyduje, na gruncie ustawy – Prawo budowlane, określony ich związek z obiektami budowlanymi, a nie wszystkie obiekty budowlane w postaci budowli w rozumieniu tej ustawy są obiektami budowlanymi w ujęciu u.p.o.l., również nie każde urządzenie budowlane w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane zostanie zakwalifikowane jako budowla w ujęciu u.p.o.l.

Z uwagi na restrykcyjnie pojmowaną konstytucyjną zasadę wyłączności ustawowej w prawie podatkowym, poza niewielkimi wyjątkami, nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to naruszeniem standardów konstytucyjnych byłoby uznanie takiego obiektu czy urządzenia budowlanego za budowlę w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Zauważyć w tym kontekście należy, że w sytuacji, gdy o uznaniu określonego rodzaju obiektów za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane współdecydują również regulacje zawarte w innych aktach prawnych o randze ustawy, to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l. (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*).

Przepisy u.p.o.l. ani też przepisy ustawy – Prawo budowlane nie zawierają definicji pojęć *przewody telekomunikacyjne* czy *kanalizacja kablowa.*

Z treści art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane jednoznacznie jednak wynika, że przez budowle należy rozumieć także sieci uzbrojenia terenu. Definicja pojęcia *sieć uzbrojenia terenu* zawarta jest w ustawie z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.), [dalej: Prawo geodezyjne i kartograficzne]. Na podstawie art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, przez sieć uzbrojenia terenu rozumieć należy *wszelkiego rodzaju nadziemne, naziemne i podziemne przewody i urządzenia: wodociągowe, kanalizacyjne, gazowe, cieplne, telekomunikacyjne, elektromagnetyczne i inne, z wyłączeniem urządzeń melioracji szczegółowych, a także podziemne budowle, jak: tunele, przejścia, parkingi, zbiorniki itp.* W myśl tego przepisu, przewody służące celom telekomunikacyjnym stanowią

więc sieć uzbrojenia terenu, która jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane.

Zgodnie z § 3 pkt 6, 7 i 8 rozporządzenia Ministra Infrastruktury 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), przewody telekomunikacyjne stanowić mogą: linie kablowe – ciąg połączonych kabli, linie kablowe nadziemne – umieszczone na podbudowie nadziemnej, linie kablowe podziemne - umieszczone bezpośrednio w ziemi). Linie kablowe (ciąg połączonych kabli) powinny być umieszczone w kanalizacji kablowej, z tym iż dopuszcza się również budowę linii kablowych podziemnych, przy czym kable położone mogą zostać w ziemi z zachowaniem odpowiednich parametrów głębokości i ostrzeżenia o lokalizacji (§ 4 i § 5 ust. 1 powołanego rozporządzenia). Wymienione linie kablowe, jako postać *wszelkiego rodzaju przewodów*, w tym przewodów telekomunikacyjnych, stanowią więc sieć uzbrojenia terenu, o której mowa w art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego i art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane.

Sieć uzbrojenia terenu w postaci telekomunikacyjnych linii kablowych stanowi tym samym budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, a przez to i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Jeżeli telekomunikacyjne linie kablowe, jako sieć uzbrojenia terenu w rozumieniu art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego stanowiące budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, umieszczone zostaną w będącej również budowlą kanalizacji kablowej, nastąpi sytuacja funkcjonalnego związku dwóch budowli. Powstanie wówczas sieć uzbrojenia terenu umieszczona w kanalizacji kablowej. Na podstawie art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane, obiektem budowlanym jest budowla stanowiąca całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Ponieważ zwrot *całość techniczno - użytkowa* nie pojawia się w podobnym przepisie art. 3 pkt 1 lit. a ustawy – Prawo budowlane (odnośnie do definicji *budynku*), przyjąć

należy, że powołane sformułowanie nie dotyczy związku budowli z instalacjami i urządzeniami, bo taki związek wynika z samej definicji tych instalacji i urządzeń. Obiektami budowlanymi, o których mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane, w zależności od konkretnego stanu faktycznego mogą być więc: budowle (art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane), budowle wraz z instalacjami i urządzeniami (art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane) oraz traktowane jako jeden obiekt budowlany różne budowle – pozostające w funkcjonalnym związku i tworzące w nim całość techniczno–użytkową (art. 3 pkt 1 lit. b. i art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane).

W przypadku, gdy składające się na sieć uzbrojenia terenu przewody - linie kablowe umieszczone zostaną (w uzasadniony sposób) w odpowiedniej kanalizacji kablowej, przewody te i obejmujące je kanalizacje, spełniając samodzielnie przesłanki bycia odrębnymi budowlami, pozostawać będą w funkcjonalnym związku, tworząc całość techniczno - użytkową traktowaną jako jedna budowla, w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – Prawo budowlane. Z tego powodu powyższa całość techniczno – użytkowa może być uznana za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane, stanowiącą jednocześnie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Okoliczność faktyczna, czy dana sieć uzbrojenia terenu ułożona jest bezpośrednio w ziemi czy też w odpowiedniej kanalizacji kablowej, wobec treści art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane i art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego, które kwestii tej nie regulują, nie ma przy tym żadnego znaczenia.

Powyżej przedstawiona argumentacja, uzasadniająca pogląd o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości kanalizacji kablowej wraz z umieszczonymi w niej kablami, prezentowana jest m.in. w wyrokach NSA z dnia:13 maja 2010 r., sygn. II FSK 252/09, II FSK 858/09, , II FSK 1117/09, II FSK 1119/09, II FSK 1581/09, II FSK 1584/09, II FSK 1931/09, II FSK 1932/09, II FSK 2143/09; 17 sierpnia 2010 r., sygn. II FSK

1601/09; 29 października 2010 r., sygn. II FSK 1010/09, II FSK 1011/10 i II FSK 1078/10; 30 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1207/09 i II FSK 616/10; 17 grudnia 2010 r., sygn. II FSK 1499/09; 19 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 543/10 i II FSK 743/10; 27 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1575/09; 10 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 215/10 oraz wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Kr 220/12 – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl).

Również w doktrynie prezentowany jest pogląd, że przewody sieci telekomunikacyjnej stanowią sieć uzbrojenia terenu, zaś sieci uzbrojenia terenu są budowlami w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Podnosi się przy tym, że, z uwagi na zdecydowanie bardziej zróżnicowany charakter budowli niż budynków oraz częste pozostawanie ich w funkcjonalnym związku, konieczne jest traktowanie jako jednego obiektu takich budowli, które stanowią całość techniczno – użytkową (*vide* – Z. Niewiadomski, *Prawo budowlane. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. BECK , Warszawa 2007 r., str. 49, 50).

W orzecznictwie sądów administracyjnych, dla uzasadnienia poglądu, iż kanalizacja kablowa i ułożone w niej kable stanowią budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a w związku z tym stanowią (łącznie) przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l, prezentowana jest także odmienna argumentacja.

Podnosi się mianowicie, iż definicja pojęcia *budowla* w ustawie – Prawo budowlane jest definicją zakresową, niepełną. Nie wskazuje ona bowiem w definiensie wszystkich elementów z danego zakresu, a ogranicza się jedynie do wyróżnienia przykładu tych elementów. Wskazuje się przy tym, że definicja ta została sformułowana wadliwie, definiuje ona bowiem budowlę jako obiekt budowlany niebędący budynkiem i obiektem małej architektury, zaś z definicji obiektu wynika, iż są to budynki, budowle i obiekty małej architektury. Jednakże przykładowe wyliczenie obiektów, które według ustawodawcy

zaliczają się do tej kategorii oddaje intencje ustawodawcy co do objęcia zakresem tej definicji tych obiektów, które *expressis verbis* zostały w nim wymienione. Wśród desygnatów budowli, wskazanych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, wymienione są m.in. sieci techniczne i sieci uzbrojenia terenu, które to pojęcia nie zostały przez ustawodawcę zdefiniowane. Z uwagi na specyficzny, techniczny charakter tych pojęć, za zawodne uznano odwołanie się do ich znaczenia w języku potocznym. Podkreśla się przy tym, że nie należy wykorzystywać definicji tych pojęć, zawartych w aktach prawnych regulujących inny zakres przedmiotowy, jak n.p. art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego. Definiują one bowiem pojęcia sieć *uzbrojenia terenu* czy *uzbrojenie terenu* na potrzeby tych ustaw. Nie wiążą natomiast w odniesieniu do pojęć uregulowanych w innych ustawach, regulujących inną dziedzinę. Prezentując pogląd o braku podstaw do odwołania się do definicji zawartych w Prawie geodezyjnym i kartograficznym w zakresie definicji sieci uzbrojenia terenu, wskazywano jednocześnie, iż dla zrozumienia pojęć użytych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane należy odwołać się do innych postanowień tej ustawy. Załącznik do ustawy – Prawo budowlane do obiektów budowlanych kategorii XXVI zalicza m.in. sieci elektroenergetyczne, wodociągowe, kanalizacyjne, gazowe, cieplne i telekomunikacyjne (art. 29 ust. 2 pkt 11, załącznik do ustawy - kategoria XXVI). Ustawodawca nie definiuje co prawda użytego w ustawie – Prawo budowlane pojęcia sieci telekomunikacyjnej. Nie oznacza to jednak, iż brak tej definicji wyklucza, że obiekty te, po ich połączeniu, nie mogą stanowić sieci telekomunikacyjnej, rozumianej jako całość techniczno-użytkowa. Pojęcia całości techniczno – użytkowej nie można bowiem utożsamiać z rzeczą i jej częściami składowymi w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Ani ustawa – Prawo budowlane, ani u.p.o.l. nie odwołują się bowiem do art. 46 i art. 47, 48 Kodeksu cywilnego. Tworzenie całości techniczno-użytkowej należałoby rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki

nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, iż każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystywany do określonego celu. Budowla stanowić ma zaś całość techniczno - użytkową. Przykładem takiego obiektu jest kanalizacja kablowa. Jest ona samodzielnym obiektem budowlanym, jednakże bez wypełnienia jej kablami nie pełni żadnej konkretnej funkcji użytkowej. Dopiero kanalizacja kablowa i położone w niej kable stanowią pewną całość użytkową, pozwalającą na prowadzenie działalności gospodarczej w postaci świadczenia usług telekomunikacyjnych. Kanalizacja kablowa i położone w niej kable mogą być zatem uznane również za budowlę sieciową (sieć techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Skoro zaś stanowią budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, to tym samym stanowią łącznie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (*vide* – wyroki NSA z dnia: 27 maja 2010 r., sygn. II FSK 1675/09 i II FSK 2049/09; 5 października 2010 r., sygn. II II FSK 809/09, II FSK 866/09, II FSK 1982/09 i II FSK 1240/10; 21 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1338/10, II FSK 2011/10 i II FSK 2017/10; 20 września 2011 r., sygn. II FSK 552/10 i II FSK 553/10 – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl).

Warto zauważyć, że prezentując stanowisko, iż kanalizacja kablowa i położone w niej kable stanowią pewną całość użytkowo – techniczną, pozwalającą na prowadzenie działalności gospodarczej w postaci świadczenia usług telekomunikacyjnych, sądy administracyjne odwoływały się do poglądów prezentowanych w literaturze (*vide* – R. Dowgier, *Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, Finanse Komunalne z 2004 r., nr 12, str. 26; L. Etel, B. Pahl, *Opodatkowanie linii kablowych ułożonych w kanalizacji kablowej*, Prawo i podatki z 2009 r., nr 4, str. 34).

W kontekście braku w ustawie – Prawo budowlane pojęcia *sieci telekomunikacyjnej*, w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się też, iż definicja tego pojęcia zawarta została w art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. Nr 171, poz. 1800 ze zm.). Zgodnie z tą definicją, sieć telekomunikacyjna oznacza systemy transmisyjne oraz urządzenia komutacyjne lub przekierowujące, a także inne zasoby, które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą przewodów, fal radiowych, optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną, niezależnie od ich rodzaju. Sieć telekomunikacyjna to zatem obiekt budowlany będący zbiorem węzłów oraz linii telekomunikacyjnych i łączy pomiędzy węzłami. Zadaniem sieci telekomunikacyjnej jest więc przekazywanie danych, informacji lub wiadomości w celu komunikacji pomiędzy dwoma lub wieloma określonymi punktami. Sieć telekomunikacyjna stanowi zatem obiekt budowlany będący zbiorem węzłów oraz linii telekomunikacyjnych i łączy pomiędzy węzłami (*vide* – wyrok NSA z dnia 27 października 2011 r., sygn. II FSK 484/10, LEX nr 1069895). Sieć telekomunikacyjna składa się więc z szeregu elementów tworzących całość techniczno – użytkową, których połączenie w odpowiedni sposób (zgodnie z wymogami technicznymi) umożliwia ich wykorzystanie w celu transmisji danych. Kanalizacja kablowa i położone w niej kable oraz pozostałe elementy, stanowią taką całość techniczno – użytkową, pozwalającą na prowadzenie działalności gospodarczej w postaci świadczenia usług telekomunikacyjnych. Przyjmuje się w związku z tym, że całość ta razem stanowi budowlę sieciową (sieć techniczną), o której mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a tym samym stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jako podlegający opodatkowaniu obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Nie można zatem uznać, że kwestionowana regulacja prowadzi do sytuacji, w której przedmiotem opodatkowania są przewody telekomunikacyjne

umieszczone w kanalizacji kablowej, nienależące do kategorii obiektów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy – Prawo budowlane, lecz zaliczone do nich jako obiekty podobne, przy zastosowaniu wykładni *per analogiam* czy też wykładni rozszerzającej. Nie można także przyjąć, że kwestionowana regulacja prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady wyłączności ustawowej przy określaniu przedmiotu opodatkowania.

W katalogu budowli, wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, wymienione są bezpośrednio zarówno sieci uzbrojenia terenu, jak i sieci techniczne. Zgodnie z załącznikiem do tej ustawy, sieci telekomunikacyjne zaliczane są do obiektów budowlanych (załącznik do ustawy – kategoria XXVI). Przewody telekomunikacyjne umieszczone w kanalizacji kablowej mieszczą się w pojęciu *sieci telekomunikacyjne*, którego definicja zawarta jest w art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne, a także w definicji *sieć uzbrojenia terenu*, zawartej w art. 2 pkt 11 Prawa geodezyjnego i kartograficznego. Tym samym, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 16 lipca 2010 r., mogą one zostać zaliczone do obiektów budowlanych expr*essis verbis* wymienionych w art. art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, a tym samym do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegających opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

Podkreślić przy tym należy, że ustalenie, iż przewody telekomunikacyjne umieszczone w kanalizacji kablowej stanowią wraz z nią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, możliwe jest, jak to wskazano, w oparciu o przepisy rangi ustawowej.

W tym kontekście podnieść też należy, że przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., przy definiowaniu pojęcia *budowla*, odwołuje się *expressis verbis* do *przepisów prawa budowlanego*. Odwołanie to należy jednak interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem

budowlanym, w szczególności przepisów podustawowych. Znaczenie pojęć występujących w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (*obiekt budowlany, urządzenie budowlane, budynek, obiekt małej architektury*) zostało bowiem zdefiniowane jedynie w ustawie – *Prawo budowlane.* Żaden inny akt prawny nie zawiera definicji tych pojęć (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*).

Na marginesie jedynie zauważyć należy, że w praktyce orzeczniczej sądy administracyjne za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości generalnie uznają budowle wyraźnie określone w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, natomiast w odniesieniu do innych obiektów, które potencjalnie mogłyby zostać zakwalifikowane jako budowle ze względu na ich istotne podobieństwo do obiektów należących do pierwszej ze wskazanych kategorii, najczęściej nie dopatrują się istnienia takiego podobieństwa zastrzegając przy tym, że regulacji prawa podatkowego nie wolno stosować *rozszerzająco* (*vide* – wyroki NSA z dnia: 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, Lex nr 532352; 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 598/07, Lex nr 326607).

Występujące w praktyce trudności interpretacyjne (na co zwróciła uwagę Skarżąca wskazując na odmienność argumentacji powoływanej w uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych rozstrzygających problem opodatkowania przewodów telekomunikacyjnych umieszczonych w kanalizacji kablowej) dotyczące kwestionowanej regulacji, same w sobie, nie świadczą o naruszeniu przez kwestionowaną regulację zasad prawidłowej legislacji.

Przyjęcie poglądu, że niezgodna z zasadami prawidłowej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości czy różnice interpretacyjne, prowadziłoby do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami oraz do utożsamiania pojęcia *przepis prawny* z pojęciem *norma prawna.*

Każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego i uczynieniu go wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Można nawet sformułować tezę, iż nadmierna kazuistyka w konkretnych sytuacjach prowadzić może do deformacji idei państwa prawnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*).

Jeśli chodzi o trudności interpretacyjne wynikające z posłużenia się przez ustawodawcę, przy definiowaniu pojęcia *budowla* na potrzeby prawa podatkowego, odesłaniem do przepisów prawa budowlanego, to sytuację, w której takie trudności spowodowane są nie dość precyzyjnym wyznaczeniem przez ustawodawcę relacji występujących pomiędzy regulacjami zawartymi w u.p.o.l. oraz unormowaniami prawa budowlanego i innych aktów normatywnych, należy uznać za typową w procesie stosowania prawa. Najczęściej okazuje się, że organy stosujące prawo muszą brać pod uwagę tzw. kontekst normatywny regulacji prawnej, co zazwyczaj oznacza konieczność szczegółowego rozważenia związków zachodzących pomiędzy unormowaniami należącymi do różnych dziedzin prawa. Omawiana sytuacja występuje zwłaszcza w wypadku regulacji podatkowych przewidujących podatki związane z aktywnością gospodarczą (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*). Ma ona miejsce także w sprawie, na tle której została skierowana skarga konstytucyjna. Złożone stany prawne, charakteryzujące się *nakładaniem* i *krzyżowaniem* regulacji stanowią przy tym typową osnowę rozstrzygnięć organów władzy publicznej, w tym sądów. *Rozproszenie materii jest zagadnieniem z zakresu techniki legislacyjnej. Liczne odesłania utrudniają niewątpliwie lekturę i zrozumienie tekstu prawnego zwłaszcza przez osoby nie będące specjalistami z danej dziedziny prawa, ale*

samo uregulowanie określonego zagadnienia w różnych częściach aktu normatywnego, a nawet w różnych aktach normatywnych, tylko w skrajnych wypadkach uznać należałoby za naruszenie Konstytucji. Miałoby to miejsce wówczas, gdy ustawodawca bez żadnego uzasadnienia ujął regulację jednego zagadnienia w różnych przepisach (a nawet różnych ustawach), a skutkiem tego działania byłaby «poważna» dezorientacja adresatów i organów stosujących prawo. Inaczej mówiąc, działanie prawodawcy musiałoby w oczywisty sposób podważać zaufanie do jego racjonalności, którą uznać należy za istotny element zasady bezpieczeństwa prawnego i ochrony zaufania do państwa i prawa (wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90).

Brak jest podstaw do uznania, że zaskarżona regulacja, w następstwie odesłania do przepisów ustawy – Prawo budowlane, prowadzi do dezorientacji podatników i organów państwa ją stosujących w takim stopniu, że podważa zaufanie obywateli do racjonalności działania ustawodawcy, a tym samym narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W tym kontekście, aczkolwiek nie może to przesądzać o konstytucyjności kwestionowanego rozwiązania, wskazać należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowana jest jednolita linia orzecznicza, zgodnie z którą, w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie omawianej wcześniej zmiany wprowadzonej przepisem art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, przewody telekomunikacyjne ułożone w kanalizacji kablowej wraz z tą kanalizacją podlegają łącznie 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. (*vide* – wyroki NSA z dnia: 13 maja 2010 r., sygn. II FSK 2167/08, II FSK 2167/08, II FSK 2168/08, II FSK 252/09, II FSK 1119/09, II FSK 1581/09, II FSK 1582/09, II FSK 1584/09, II FSK 1931/09, II FSK 1932/09,

II FSK 2142/09, II FSK 143/09; 17 sierpnia 2010 r., sygn. II FSK 1601/09; 29 października 2010 r., sygn. II FSK 1010/09 i II FSK 1011/09; 17 grudnia 2010 r., sygn. II FSK 1499/09; 10 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 215/10; 19 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 543/10 i II FSK 743/10; 21 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1338/10, II FSK 2011/10 i II FSK 2017/10; 27 stycznia 2011 r., sygn. II FSK 1575/09; 10 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 215/10; 20 września 2011 r., sygn. II FSK 553/10 i II FSK 552/10 – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl). Można zatem przyjąć, że, w tym zakresie, doszło do ukształtowania się powszechnej, jednolitej i utrwalonej wykładni dotyczącej sposobu rozumienia zaskarżonej regulacji.

W odniesieniu do zarzutów dotyczących odmiennego sposobu uzasadniania przez sądy administracyjne – wszak jednolitego – poglądu o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości kanalizacji kablowych wraz z ułożonymi w nich przewodami telekomunikacyjnymi, dodatkowo podnieść należy, że wydaje się, iż zarzuty te, rozpatrywane samoistnie, odnoszą się do kwestii stosowania prawa przez sądy. W tym zaś zakresie skarga konstytucyjna byłaby niedopuszczalna. Określanie sposobu stosowania przepisu w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych nie należy do kognicji Trybunału Konstytucyjnego. *Wykładnia przepisów należy bowiem do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa poprzez ustalanie w sposób wiążący, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał Konstytucyjny powołany jest zaś do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90).

Nie można także uznać, iż przyjęcie przez ustawodawcę, w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., konstrukcji, przy której dla zdefiniowania przedmiotu opodatkowania w postaci *budowli* konieczne jest odwołanie się do pojęć występujących w innych aktach normatywnych, stanowi naruszenie standardów konstytucyjnych.

Zauważyć należy, że ustawodawca podatkowy nie musi zawsze korzystać ze swej autonomii w takim zakresie, aby tworzyć definicje pojęć występujących także w innych aktach prawnych. Dla praktyki istotne jest takie tworzenie konstrukcji prawnopodatkowych w sposób autonomiczny, aby zachować także wartości jedności systemu prawa (*vide* – R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Przegląd podatkowy z 2003 r., nr 10; P. Borszowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz,* LexisNexis, Warszawa 2011 r., str. 17).

Podkreślić w tym miejscu należy, że, przy ustalaniu, na potrzeby prawa podatkowego, znaczenia lub zakresu wyrażeń zawartych w art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 ustawy – Prawo budowlane, nie tylko możliwe, ale wręcz konieczne jest rozważenie, czy inne przepisy tej ustawy oraz inne akty normatywne o randze ustawowej nie współkształtują definicji sformułowanych w tych przepisach. Twierdzenie, że jest to niedopuszczalne, byłoby sprzeczne z kilkoma bezspornymi regułami wykładni, które w celu poprawnego odtworzenia normy prawnej z tekstu prawnego nakazują: 1) interpretować przepisy prawne w kontekście normatywnym, obejmującym nie tylko przepisy sąsiadujące czy przepisy zawarte w tej samej jednostce systematyzacyjnej, lecz także treść całego aktu normatywnego, 2) uwzględniać wszelkie przepisy modyfikujące regulację podstawową, niezależnie od tego, w jakim miejscu danego aktu normatywnego czy też w jakim akcie normatywnym zostały one zamieszczone, 3) przeprowadzać interpretację przepisów prawnych w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*). Przepisy zawarte w innych ustawach mogą zatem precyzować bądź definiować wyrażenia występujące w ustawie – Prawo budowlane albo nawet wprost stanowić, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym)

w ujęciu tejże ustawy. Pogląd taki prezentowany jest w orzecznictwie sądów administracyjnych (*vide* - wyroki NSA z dnia 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10 i II FSK 144/10; 20 września 2011 r., sygn. II FSK 553/10 – Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych oraz wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339).

Dopuszczalna konstytucyjnie jest zatem, występująca w niniejszej sprawie, sytuacja, w której o uznaniu przewodów telekomunikacyjnych umieszczonych w kanalizacji kablowej za budowlę w rozumieniu zaskarżonej regulacji współdecydują również regulacje zawarte w innych aktach prawnych o randze ustawy.

Jeśli chodzi o zarzuty dotyczące braku dostatecznej określoności i precyzji przepisów prawa budowlanego, do których odwołuje się kwestionowana regulacja (a precyzyjnie – art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), podnieść należy, że niezgodność określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., *dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza jednak tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko*

idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) *niejasność 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 niejednolitości 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. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo - jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu* (sygn. P 13/02, *op. cit.*). Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest przy tym tylko takie uchybienie rudymentarnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to jednak, że każdy przepis,

przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. 16/03,OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36). Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa (w tym szczególności prawa daninowego) [*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103].

Nieprawidłowa legislacja może zadecydować o uznaniu naruszenia art. 2 Konstytucji tylko wyjątkowo, a mianowicie wtedy, gdy nieprawidłowości techniki legislacyjnej prowadzą do negatywnych skutków materialnoprawnych, zwłaszcza – godzą w interesy adresatów norm prawnych, czy też – ze względu na niedającą się usunąć dwuznaczność przepisów – mogą spowodować zróżnicowanie sytuacji prawnej adresatów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39 i 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120). O uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje więc to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań.

W przypadku kwestionowanej regulacji, przy zastosowaniu powszechnie przyjętych i dopuszczalnych metod wykładni, możliwa jest jej racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo i zgodna

z Konstytucją interpretacja. Świadczy o tym powołane w niniejszym stanowisku orzecznictwo sądów administracyjnych.

Nie można zatem uznać, iż, niewątpliwie występujące w kwestionowanej regulacji (a precyzyjnie – w przepisach ustawy – Prawo budowlane, do której regulacja ta odsyła), uchybienia kanonom techniki prawodawczej prowadzą do braku określoności kwestionowanej regulacji w takim stopniu, że stanowi to naruszenia zasad prawidłowej legislacji.

Nie można również uznać, że kwestionowane unormowanie jest sprzeczne z celem u.p.o.l., którym miałoby być opodatkowanie wyłącznie nieruchomości w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego.

Przepis art. 2 ust. 1 u.p.o.l. jednoznacznie stanowi, że przedmiotem podatku od nieruchomości są i nieruchomości, i obiekty budowlane, w tym grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie ma zatem żadnych podstaw do przyjęcia, iż opodatkowaniu podlegają jedynie te obiekty budowlane, które są nieruchomościami w rozumieniu przepisów prawa cywilnego lub ich częściami składowymi albo przynajmniej są położone w obrębie nieruchomości gruntowych, chociaż z pewnością wskazane sytuacje należą do typowych. Posłużenie się przez ustawodawcę określeniem *nieruchomość* jest uzasadnione istotą przedmiotowego podatku. Jednak cywilistyczne ujęcie nieruchomości nie odpowiada zakresowi przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości (*vide* – P. Borszowski, *op. cit.*, str. 78). Postulat węższej interpretacji przedmiotu podatku od nieruchomości, z powołaniem się na nazwę tego podatku, mógłby okazać się uzasadniony tylko wówczas, gdyby sposób sformułowania przepisów u.p.o.l., w tym art. 2 ust. 1, prowadził do powstania wątpliwości, czy opodatkowanie ma dotyczyć również obiektów budowlanych niebędących nieruchomościami i niezwiązanych z nimi. Z taką sytuacją nie mamy jednak do czynienia.

Jeśli chodzi o zarzuty dotyczące niezachowania, przy wprowadzaniu kwestionowanej regulacji, odpowiedniej *vacatio legis* oraz możliwości wprowadzenia zmian w opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w trakcie trwania roku podatkowego, poprzez zmianę przepisów prawa budowlanego – w sprawie będącej przedmiotem skargi konstytucyjnej sytuacja taka nie wystąpiła. W tym zatem zakresie zarzuty te nie mogą być przedmiotem badania w niniejszej sprawie.

Kontrola konstytucyjna, dokonywana w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, ma bowiem to do siebie, iż w postępowaniu tym Trybunał Konstytucyjny nie bierze pod uwagę potencjalnych skutków, do jakich mogłoby ewentualnie prowadzić stosowanie kwestionowanego przepisu, lecz koncentruje się na badaniu naruszenia wolności lub praw, które jest rezultatem wydania ostatecznego orzeczenia w sprawie skarżącego. W przeciwnym bowiem razie skarżący mogliby generalnie, w oderwaniu od podstawy prawnej danego ostatecznego orzeczenia, kwestionować całe ustawy i akty normatywne, które z oczywistych powodów nie pozostawałyby w jakimkolwiek związku z prawami i wolnościami konstytucyjnymi skarżących, jakich dotyczyło ostateczne orzeczenie, którego podstawą jest przecież zawsze wykładnia konkretnych przepisów ustaw i innych aktów normatywnych. Rozszerzająca wykładnia zakresu skargi konstytucyjnej byłaby nie do pogodzenia z założeniami, jakie legły u podstaw wprowadzenia jej do obrotu prawnego przez ustawodawcę konstytucyjnego, a które to założenia nakazują interpretować wymogi z art. 79 ust. 1 Konstytucji z uwzględnieniem nadzwyczajnego i subsydiarnego jej charakteru w polskim porządku prawnym (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 kwietnia 1999 r., sygn. Ts 178/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 124).

Niezależnie od powyższego dodać też wypada, że za uznaniem zasadności zarzutu dotyczącego niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji nie przemawia wprowadzenie, przepisem art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja

2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, omawianej już zmiany w ustawie – Prawo budowlane.

Z uzasadnienia projektu wymienionej ustawy z dnia 7 maja 2010 r. wynika jednoznacznie, że przedmiotowa zmiana miała na celu doprecyzowanie nowelizowanego przepisu ustawy – Prawo budowlane jedynie w zakresie dotyczącym antenowych konstrukcji wsporczych oraz instalacji telekomunikacyjnych, instalowanych na obiekcie budowlanym, ze względu na występujące w praktyce wątpliwości interpretacyjne. Wskazuje to, iż wprowadzone unormowanie, dotyczące przewodów telekomunikacyjnych zainstalowanych w kanalizacji kablowej, miało charakter nowej regulacji, zmieniającej dotychczasowy stan prawny (*vide* - uzasadnienie projektu ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, Sejm VI kadencji, druk nr 2546).

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji uznać należy, że kwestionowana regulacja nie narusza zasady przyzwoitej legislacji ani też zasady ustawowej określoności obowiązku podatkowego. Nie wprowadza też rozwiązania, które stanowiłoby swoistą pułapkę dla podatników, naruszając zasadę lojalności państwa wobec obywatela. Z uwagi na zachowanie konstytucyjnych wymogów dotyczących wprowadzania powinności podatkowej w postaci podatku od nieruchomości, kwestionowana regulacja nie stanowi tym samym niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w konstytucyjnie gwarantowane prawo własności podatników. Nie narusza zatem wzorców kontroli z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 oraz w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Zasadne jest zatem uznanie, że, w stanie prawnym obowiązującym do 16 lipca 2010 r., tj. przed wejściem w życie art. 65 ust. 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. Nr 106, poz. 675) zmieniającego ustawę – Prawo budowlane, przepis art. 1a ust. 1 pkt 2

w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zakresie, w jakim odnosi się do przewodów telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej, jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 oraz w zw. z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

Z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego