



PG VIII TK 139/15
(SK 45/15)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	09. 02. 2016
L.dz.	L. zał.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną E S.A. o stwierdzenie niezgodności: „*art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity w Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613, z późn. zm. – dalej UPOL) oraz w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity w Dz. U. z 2010 r., Nr 243 poz. 1623, z późn. zm. – dalej uPb), w zakresie w jakim odwołuje się do otwartego katalogu budowli i sprzyja stosowaniu wykładni przepisów podatkowych w drodze analogii, obejmując zakresem opodatkowania budowle niewskazane wprost w normach rangi ustawowej, w tym w zakresie w jakim umożliwia opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach jako całości, tj. zarówno wyodrębnionej części budowlanej, w tym fundamentu, jak i samego urządzenia technicznego, niebędącego wytworem procesu budowlanego, z art. 2, art. 7, art. 10 ust. 1 i 2, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji”*

- na podstawie art. 56 pkt 5 w zw. z art. 82 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064 ze zm.) -

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (jednolity tekst: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) oraz w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (jednolity tekst: Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 26 września 2005 r. do dnia 17 lipca 2010 r., w zakresie, w jakim dotyczą urzędów technicznych posadowionych na fundamentach, jest zgodny z art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 w związku z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 104 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064 ze zm.), ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej E S.A. (dalej: Skarżąca, Spółka) zarzuciła niezgodność art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (jednolity tekst: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; dalej: u.p.o.l.) oraz w związku z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (jednolity tekst: Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm.; dalej: Prawo budowlane), z art. 2, art. 7, art. 10 ust. 1 i 2, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Skarga konstytucyjna złożona została na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Wnioskiem złożonym w dniu stycznia 2007 r. E S.A. (obecnie: E S.A.) wystąpiła do Prezydenta Miasta G o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 2002-2006 w wysokości zł oraz o jej zwrot lub zaliczenie na poczet zobowiązań podatkowych.

Decyzją z dnia listopada 2007 r. Prezydent Miasta G określił Spółce nadpłatę w podatku od nieruchomości za wskazany wyżej okres. Decyzja ta, w wyniku odwołania pełnomocnika Spółki, została uchylona decyzją Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia kwietnia 2008 r.

W następstwie ponownego rozpoznania sprawy Prezydent Miasta G , decyzją z dnia października 2010 r. (znak), określił Spółce wysokość zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości za 2005 r. w kwocie zł. Decyzja ta, po rozpoznaniu odwołania wniesionego przez Spółkę, została utrzymana w mocy decyzją Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia marca 2011 r. (sygn. akt).

Na powyższe rozstrzygnięcie Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , domagając się uchylenia zaskarżonego orzeczenia i zasądzenia kosztów postępowania.

Wyrokiem z dnia września 2011 r., sygn. akt , Wojewódzki Sąd Administracyjny w G skargę tę oddalił. W uzasadnieniu tego orzeczenia, wskazując na art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego, Wojewódzki Sąd Administracyjny sprecyzował, że istotą sporu w rozpatrywanej sprawie było to, czy część nieruchomości, wchodząca w skład przedsiębiorstwa Spółki – a dokładnie: elektrofiltry, zbiorniki retencyjne popiołów oraz wymienione szczegółowo

w decyzji urządzenia i instalacje – mogą zostać uznane za budowle, a tym samym za obiekty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Sąd podzielił w tym względzie stanowisko organu podatkowego, że za podlegające opodatkowaniu tym podatkiem należało uznać zarówno elektrofiltry, jak i zbiorniki retencyjne popiołów, albowiem stanowią one budowle w rozumieniu powołanych wyżej przepisów. Wojewódzki Sąd Administracyjny podkreślił przy tym, że ustalenie tego, czy wymienione nieruchomości są budowlami, czy też z kategorii tej są wyłączone, wymagało zasięgnięcia opinii biegłych. Przedłożone opinie wykluczyły jednoznacznie, aby zbiorniki retencyjne popiołów mogły być kwalifikowane jako budynki, zaś urządzenia elektrofiltrów nie stanowiły budowli jako całości. Analiza zebranego materiału, w tym treść opinii biegłych, pozwoliła w efekcie dojść do jednoznacznego i trafnego wniosku, że sporne elektrofiltry i zbiorniki retencyjne popiołów należało zaliczyć do kategorii budowli. Nieruchomości te stanowią bowiem wolnostojące urządzenia techniczne, wobec czego mieszczą się w definicji budowli sformułowanej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Sąd nie znalazł przy tym uzasadnienia dla sztucznego wydzielenia wartości części budowlanych tych urządzeń i opodatkowania podatkiem od nieruchomości jedynie ich elementów budowlanych, z pominięciem wartości urządzenia jako całości.

Od wyroku tego Spółka wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, podnosząc zarzuty naruszenia prawa procesowego i prawa materialnego. Naruszenie prawa materialnego polegać miało na błędnej wykładni przyjętych za podstawę zaskarżonego orzeczenia przepisów, skutkiem czego było nieuzasadnione uznanie spornych elektrofiltrów i zbiorników retencyjnych popiołów za budowle podlegające w całości opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wyrokiem z dnia kwietnia 2013 r., sygn. akt , Naczelny Sąd Administracyjny skargę tę oddalił, uznając, że nie ma ona uzasadnionych podstaw.

Zdaniem Skarżącej, stanowiące podstawę rozstrzygnięcia w jej sprawie przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego są niezgodne z art. 2, art. 7, art. 10 ust. 1 i 2, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. W ocenie Skarżącej, kwestionowane regulacje godzą w konstytucyjnie chronione prawo własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) i naruszają zasadę ochrony wolności działalności gospodarczej (art. 22 ustawy zasadniczej). Naruszenia te są zaś konsekwencją tego, że zaskarżone unormowania, stanowiące podstawę nałożenia na podatnika będącego przedsiębiorcą obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości, sformułowane zostały niezgodnie z konstytucyjnymi zasadami nakładania podatków, a w szczególności z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych oraz z zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 217 w powiązaniu z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Wątpliwości konstytucyjne Skarżącej budzi przede wszystkim ogólność i nieprecyzyjność kwestionowanych w skardze przepisów ustawy podatkowej w odniesieniu do kryteriów kwalifikowania obiektów takich jak elektrofiltry dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zastrzeżenia Skarżącej w tym zakresie dotyczą zwłaszcza definicji pojęć „budowla” i „urządzenie budowlane” funkcjonujących na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w prawie budowlanym, które nie pozwalają na jednoznaczne sklasyfikowanie elektrofiltrów dla celów podatkowych. Posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem całości techniczno-użytkowej nie daje bowiem odpowiedzi na pytanie, czy w skład tego obiektu należy zaliczyć wyłącznie urządzenie techniczne elektrofiltru, posadowione na fundamencie budowlanym, czy może obejmuje on nadto jednostkę sterującą nim, bez której urządzenie to nie mogłoby właściwie funkcjonować. Wątpliwości w tym względzie powodują konieczność stosowania w takich przypadkach wykładni analogicznej w celu wykazania podobieństwa takich obiektów do innych wprost stypizowanych w ustawie. Taki stan prawny daje zaś organom podatkowym możliwość korzystania ze zbyt daleko idącej

swobody interpretacyjnej w zakresie kwalifikowania określonych obiektów jako podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Oprócz tego, ze względu na specjalistyczną konstrukcję i budowę takich obiektów, dla określenia, czy obiekty te podlegają opodatkowaniu, organy podatkowe zmuszone są korzystać z opinii biegłych, „co wielokrotnie prowadzi do rzeczywistego obłożenia podatkiem danego obiektu przez biegłego wspólnie z organem”. Ogólność i nieprecyzyjność zakwestionowanych przepisów stwarza także określone trudności dla organów wyższego rzędu i sądów administracyjnych w toku kontroli odwoławczej decyzji podjętych przez organy podatkowe w konkretnych przypadkach. Nie dysponując precyzyjnym kryterium oceny legalności działań tych organów, a więc jasną i precyzyjną normą ustawową, mają one istotne trudności przy dokonywaniu kontroli podejmowanych przez organy podatkowe rozstrzygnięć, zwłaszcza gdy przedmiotem tych rozstrzygnięć są urządzenia techniczne i maszyny posadowione na fundamentach lub posiadające elementy budowlane.

Dlatego też, w ocenie Skarżącej, wadliwie skonstruowane przepisy podatkowe prowadzą do nakładania na podatników, w tym przypadku przedsiębiorców, nieuzasadnionych ciężarów i świadczeń publicznych, przez co godzą w podlegające konstytucyjnej ochronie prawo własności i w sposób nieuzasadniony ograniczają swobodę działalności gospodarczej.

Skarżąca podniosła, że koniecznym warunkiem prawidłowej realizacji wolności prowadzenia działalności gospodarczej jest przewidywalność skutków podejmowanych decyzji co do aktywności i rozmiarów prowadzonej działalności. W swojej działalności Skarżąca kieruje się rachunkiem ekonomicznym, a realia prowadzenia działalności gospodarczej wymagają bieżącej analizy i planowania dochodów i wydatków związanych z prowadzoną działalnością, które powinny się bilansować. Obciążenia publicznoprawne stanowią istotny element w kształtowaniu bieżącego funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstwa, dlatego z punktu widzenia przedsiębiorcy pożądane jest, aby

wysokość tych obciążeń była przewidywalna i stabilna w czasie. Wskutek niejasnych regulacji podatkowych przedsiębiorcy, którzy często muszą stosować je sami, zmuszeni są do tworzenia – ograniczających ich aktywność – rezerw finansowych, na wypadek konieczności uiszczenia niewłaściwie obliczonych należności podatkowych za lata minione, które zasądzone są po kilkuletnim postępowaniu podatkowym. Niejasność i nieprecyzyjność przepisów podatkowych wiąże się także ze zwiększonym ryzykiem błędów w ich stosowaniu przez organy podatkowe, wpływa na długotrwałość postępowań podatkowych i utrudnia sądom administracyjnym kontrolę legalności działania organów podatkowych.

Skarżąca wskazała także, iż nakładanie podatków ze swej natury prowadzi do pozbawiania podatników ich własności. Dlatego, z punktu widzenia ochrony prawa własności, istotne jest precyzyjne określenie wysokości danin i ciężarów publicznych, a w razie wątpliwości powstrzymanie się przez organy państwa od ingerencji w to prawo. Funkcjonowanie niejasnych przepisów, umożliwiających organom podatkowym nakładanie podatków w wysokości niewynikającej z przepisów prawa, ogranicza podatnikom możliwość korzystania z ich własności i pozbawia ich możliwości decydowania o swoim majątku. Tymczasem środki przekazane tytułem zapłaty za zobowiązania podatkowe, których nałożenie budzi wątpliwości, Skarżąca mogłaby redystrybuować we własnym zakresie i samodzielnie zdecydować o ich wykorzystaniu, w tym na rozwój swojego przedsiębiorstwa. Wadliwość zakwestionowanych przepisów wywołuje jednak u Skarżącej obawę przed inwestowaniem w nowe technologie i modernizację przedsiębiorstwa. Wdrożenie nowych urządzeń czy technologii obarczone jest bowiem ryzykiem włączenia tych ulepszeń do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości i wzrostem jego wysokości, bez podstawy ustawowej, jedynie w oparciu o decyzję organu podatkowego.

Nieprecyzyjne i niejasne regulacje podatkowe, zdaniem Skarżącej, naruszają oprócz tego zasadę praworządności, statuowaną w art. 7 Konstytucji, oraz zasadę trójpodziału władz (art. 10 i art. 95 Konstytucji), umożliwiając bowiem nakładanie podatków przez podmioty do tego nieuprawnione.

Przedmiotem skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie Skarżąca uczyniła przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w powiązaniu z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego.

Poddanie przedstawionej skargi ocenie merytorycznej wymaga uprzedniego omówienia kwestii formalnych, związanych z zakresem i dopuszczalnością jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone. Z kolei, w myśl art. 64 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064 ze zm.; dalej: ustawa o TK), skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia.

W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że wniesienie skargi dopuszczalne jest tylko w sytuacji, w której do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności doszło na skutek wydania rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, przy czym naruszenie to wynika z zastosowania przez orzekające w sprawie organy przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który jest sprzeczny z Konstytucją (zob. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 272; z dnia 5 września 2006 r., sygn. akt Ts 130/06, OTK ZU nr 1/B/2007, poz. 53 oraz z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 101/06, OTK ZU nr 3/B/2007, poz. 120). Oznacza to, że naruszenie praw lub wolności konstytucyjnych, których ochrony skarżący chce dochodzić w trybie skargi

konstytucyjnej, ma być efektem niekonstytucyjnej treści przepisu zastosowanego przy rozpatrywaniu sprawy skarżącego, nie zaś wynikać z niewłaściwego zastosowania tego przepisu przez orzekające w sprawie organy. Trybunał Konstytucyjny nie pełni bowiem funkcji kolejnej instancji odwoławczej ani też nie bada zgodności z prawem i słuszności podjętych przez orzekające organy rozstrzygnięć. Celem skargi jest usunięcie z systemu prawa niekonstytucyjnego przepisu, którego stosowanie skutkuje naruszeniem chronionych konstytucyjnie praw lub wolności.

Do zasadniczych przesłanek dopuszczalności występowania ze skargą konstytucyjną, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, należy uczynienie jej przedmiotem przepisów (ustawy lub innego aktu normatywnego) wykazujących podwójną kwalifikację. Będąc podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego przez sąd lub organ administracji publicznej, muszą one prowadzić jednocześnie do naruszenia wskazywanych przez skarżącego konstytucyjnych wolności lub praw. Skarżący jest przy tym zobligowany nie tylko do wskazania, które przepisy kwestionowanego aktu normatywnego wykazują taką kwalifikację, ale również do sprecyzowania konstytucyjnego wzorca ich kontroli, a więc wskazania, jakie konstytucyjne wolności i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone przez zaskarżone unormowanie (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03, OTK ZU Nr 9/A/2004, poz. 101).

Analizując problem podważenia w skardze zgodności z Konstytucją podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącego, należy zwrócić uwagę, że za taką podstawę mogą być uznane tylko te przepisy, które wyrażają normy prawne bezpośrednio określające sytuację prawną skarżącego w chwili wydania ostatecznego orzeczenia. Konieczną przesłanką skargi jest więc wykazanie przez skarżącego związku pomiędzy kwestionowanym unormowaniem a ostatecznym orzeczeniem, z którego wydaniem wiąże skarżący zarzut naruszenia jego praw. Trybunał Konstytucyjny jest

każdorzazowo zobligowany do ustalenia, czy w świetle zarzutów skargi konstytucyjnej kwestionowany akt normatywny w istocie stanowił podstawę orzeczenia, w związku z którym skarżący powołuje się na ochronę swoich konstytucyjnych wolności lub praw (zob. też postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2002 r., sygn. akt Ts 5/02, OTK ZU nr 3/B/2002, poz. 215).

Kwestionowane przez skarżącego przepisy, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, powinny stanowić jednocześnie bezpośrednie źródło naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego. Innymi słowy, to w normatywnej treści kwestionowanych przepisów upatrywać należy przyczyny niedozwolonej – w świetle unormowań konstytucyjnych – ingerencji w sferę gwarantowanych praw podmiotowych skarżącego (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03, *op. cit.*).

Zgodnie z ustabilizowaną w tym zakresie linią orzecniczą Trybunału, kwestia badania dopuszczalności skargi nie kończy się na rozpoznaniu wstępnym i trwa przez całe postępowanie, w tym także w czasie jej rozpatrywania merytorycznego. W związku z tym Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania zobowiązany jest rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki jego umorzenia. W razie stwierdzenia negatywnej przesłanki procesowej postępowanie obligatoryjnie się umarza (zob. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 30 maja 2007 r., sygn. SK 3/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 62; z dnia 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51; z dnia 3 sierpnia 2011 r., sygn. akt SK 13/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 68; z dnia 8 stycznia 2013 r., sygn. akt SK 15/10, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 9).

Przechodząc do oceny formalnych przesłanek dopuszczalności rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, należy na wstępie zauważyć,

że kwestionowany w niniejszej skardze konstytucyjnej art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z odpowiednimi przepisami Prawa budowlanego był już przedmiotem kontroli sprawowanej przez Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), Trybunał uznał bowiem, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Niemniej jednak orzeczenie to nie skutkuje zaistnieniem przesłanki *ne bis in idem*, która oznaczałaby konieczność umorzenia postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 104 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

W doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że w sytuacji, gdy Trybunał orzekł o konstytucyjności określonej regulacji, to ponowne jej badanie jest zbędne tylko wówczas, gdy późniejszy wniosek zawiera taki sam zarzut oparty o tak samo sformułowaną argumentację. Brak jest bowiem wtedy nowej płaszczyzny kontroli konstytucyjności, co oznacza, że postępowanie jest bezcelowe, a zatem zbędne (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 lipca 2015 r., sygn. akt SK 22/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 117; a także J. Królikowski, *Ujemna przesłanka zbędności orzekania w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym*, Studia Prawnicze nr 4/2008, s. 86).

Wyrok o sygn. P 33/09 ma charakter zakresowy, odnoszący się do „podziemnych wyrobisk górniczych” oraz „obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach”. W skardze konstytucyjnej wniesionej w niniejszej sprawie została natomiast zakwestionowana inna treść normatywna wynikająca z kwestionowanych przepisów, a mianowicie dotycząca „urzędów posadowionych na fundamentach”. Innymi słowy, Skarżąca zaskarżyła inny

zakres zastosowania i normowania przepisów czy też norm prawnych dających się z nich odtworzyć (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 marca 2007 r., sygn. akt SK 3/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 32). To zaś wyłącza umorzenie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ze względu na przesłankę *ne bis in idem*.

Kolejną kwestią wymagającą omówienia jest zakres przedmiotowy zaskarżenia w niniejszej sprawie. Z analizy skargi konstytucyjnej wynika, że jej przedmiotem są przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego, ustalające ustawowe definicje „budowli”, w zakresie, w jakim dotyczą urządzeń technicznych. Taki zakres zaskarżenia wynika także z dołączonego do skargi wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. NSA rozstrzygnął w nim bowiem, na podstawie wskazanych w skardze przepisów, o dopuszczalności opodatkowania urządzeń technicznych posiadanych przez Skarżącą. Ponieważ przedmiotem skargi konstytucyjnej, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, może być jedynie przepis stanowiący podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia sądu lub organu administracji publicznej, który orzekł o konstytucyjnych wolnościach lub prawach skarżącego, doprecyzować należy, iż kontroli Trybunału Konstytucyjnego podlegać będą zaskarżone przepisy w brzmieniu obowiązującym w roku 2005. Skarga konstytucyjna wniesiona została bowiem w związku z ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy należności podatkowej Skarżącej za ten właśnie rok. O ile przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zaskarżonym zakresie, obowiązujące w 2005 r. nie były nowelizowane do chwili obecnej, o tyle art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego już takiej zmianie podlegały. W pierwszej kolejności nowelizacji podlegał art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W pierwotnym brzmieniu przepis ten obowiązywał do dnia 31 maja 2004 r. Po nowelizacji dokonanej ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane (Dz. U. Nr 93, poz. 888) przepis ten uległ modyfikacji i obowiązywał w nowym brzmieniu od dnia 26 września

2005 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 163, poz. 1364) do dnia 17 lipca 2010 r. Od dnia 17 lipca 2010 r. (Dz. U. z 2010 r. Nr 106, poz. 675) art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego otrzymał brzmienie, które obowiązywało do dnia 30 czerwca 2011 r. Od dnia 1 lipca 2011 r. (Dz. U. z 2011 r. Nr 135, poz. 789) przepis ten otrzymał brzmienie, które obowiązywało do dnia 10 września 2015 r. Od dnia 11 września 2015 r. (Dz. U. poz. 774) nastąpiła kolejna nowelizacja tego przepisu, która obowiązuje do chwili obecnej. Na mocy ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443) nowelizacji, obowiązującej od dnia 28 czerwca 2015 r., uległ także art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego.

Analiza *petitum* skargi konstytucyjnej wskazuje, że Skarżąca, obok przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które zachowały swoje brzmienie, przedmiotem kontroli uczyniła związkowe przepisy Prawa budowlanego, które zostały zmienione. Należy w związku z tym ocenić dopuszczalność badania zakwestionowanych w skardze konstytucyjnej przepisów, stanowiących podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia o wolnościach i prawach konstytucyjnych Skarżącej, które utraciły formalnie moc, gdyż zostały zmienione. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że dopóty, dopóki na podstawie przepisu są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, przepis zachowuje swoją moc obowiązującą (zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Formalne uchylenie (zmiana) przepisu przez ustawodawcę nie może być uznane za równoznaczne z utratą jego mocy obowiązującej, jeśli chodzi o ocenę stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę regulacji. W związku z powyższym należy stwierdzić, że skarga jest dopuszczalna, mimo że zostały w niej zakwestionowane przepisy formalnie zmienione, a zakres zaskarżenia obejmuje art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym

od dnia 26 września 2005 r. do dnia 17 lipca 2010 r.

Ostatni problem, który wymaga rozstrzygnięcia w ramach zagadnień wstępnych, dotyczy dopuszczalności skargi ze względu na dobór wzorców kontroli.

W *petitum* skargi jako podstawy kontroli wskazano: art. 2, art. 7, art. 10 ust. 1 i 2, art. 22, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84, art. 95 ust. 1 i art. 217 Konstytucji. Przepisy te wskazane zostały jako samodzielne wzorce kontroli. Zauważyć należy wszakże, iż spośród powołanych wzorców jedynie art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji mogą stanowić samodzielne wzorce kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, inicjowanym w trybie skargi konstytucyjnej. Tylko bowiem te przepisy wyrażają konstytucyjne prawa podmiotowe, których ochrony można dochodzić w tym trybie. Pozostałe przepisy, przez pryzmat których Skarżąca domaga się kontroli zaskarżonych regulacji, powołane zostały nieprawidłowo. Z przepisów tych nie wynikają bowiem konstytucyjne prawa podmiotowe, które mogły zostać naruszone przez zastosowanie w konkretnej sprawie kwestionowanego przepisu jako podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia. Analiza uzasadnienia skargi i kolejnych pism procesowych Skarżącej pozwala jednakże stwierdzić, iż, odmiennie niż to wynika z *petitum*, wzorcami badania powinny być: art. 22 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji (wzorce podstawowe), jako wyrażające konstytucyjnie chronione prawa podmiotowe (swoboda działalności gospodarczej i prawo ochrony własności), w powiązaniu z art. 2, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, formułującymi zasady nakładania danin publicznych (zasada poprawnej legislacji oraz zasada określoności regulacji podatkowych). Zdaniem Skarżącej, zakwestionowane regulacje ustawowe nie pozwalają na precyzyjne i jasne zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, a zatem naruszają wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę prawidłowej legislacji. Stwierdzenie to prowadzi z kolei Skarżąca do wniosku, że zaskarżone przepisy naruszają nakaz ustawowego kształtowania obowiązku podatkowego (art. 84

i art. 217 Konstytucji). Te uchybienia zasadom nakładania danin publicznych skutkują zaś naruszeniem konstytucyjnego wymogu ograniczenia swobody działalności gospodarczej oraz prawa własności jedynie w drodze ustawy (art. 22 i art. 64 ust. 3 Konstytucji). Zgodnie z art. 50 ust. 1 ustawy o TK, Trybunał, orzekając, jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się jednak pogląd, zgodnie z którym orzekanie w granicach zaskarżenia uwzględniać musi ugruntowaną w europejskiej kulturze prawnej zasadę *falsa demonstratio non nocet*. W myśl tej zasady decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 września 2008 r., sygn. akt K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120). Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału, zasada *falsa demonstratio non nocet* znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do norm stanowiących przedmiot kontroli, ale także norm prawnych będących wzorcami kontroli (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 8 lipca 2002 r., sygn. akt SK 41/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 51; z dnia 12 lipca 2005 r., sygn. akt P 11/03, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 80 i z dnia 28 października 2010 r., sygn. akt P 25/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 82). Odnosząc powyższe uwagi do niniejszej sprawy uznać należy, iż właściwymi wzorcami kontroli konstytucyjności kwestionowanych uregulowań są przepisy art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w zw. z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

Jeśli chodzi o pozostałe wzorce kontroli powołane w *petitum* skargi konstytucyjnej, a więc art. 7, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 95 ust. 1, to – jak wspomniano powyżej – przepisy te nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu skargowym, bowiem wyrażają ogólne zasady ustrojowe, a nie konstytucyjne prawa podmiotowe. Przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest każde naruszenie Konstytucji, ale tylko

naruszenie wyrażonych w niej wolności lub praw człowieka i obywatela, z których wynikają przysługujące skarżącemu konstytucyjne prawa podmiotowe. Skarga konstytucyjna powinna zatem zawierać przede wszystkim wskazanie, które z określonych w Konstytucji wolności lub praw zostały naruszone, oraz określenie sposobu tego naruszenia. Skarżąca nie wskazała, jakie konstytucyjne prawa lub wolności, wynikające z tych przepisów, i w jaki sposób zostały naruszone przez zaskarżone regulacje, wobec czego uznać należy, iż nie spełniła opisanych wymogów dopuszczalności skargi konstytucyjnej. Uchybienie to skutkować musi zatem umorzeniem postępowania w zakresie badania zgodności kwestionowanych przepisów z tymi wzorcami kontroli na podstawie art. 104 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Stanowiące przedmiot zaskarżenia przepisy u.p.o.l. mają następujące brzmienie:

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

- 1) (...);
- 2) (...);
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”;

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

- 1) (...);
- 2) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;”.

Wskazane jako związkowe przepisy Prawa budowlanego – w zaskarżonym brzmieniu – miały następującą treść:

„Art. 3. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć:
 - a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
 - b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
 - c) obiekt małej architektury;
- 2) (...)
- 2a) (...);
- 3) budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, 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, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;”.

Art. 2 ust. 1 u.p.o.l. określa zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Zgodnie z tym przepisem, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają trzy kategorie majątku, a mianowicie: grunty, budynki

i budowie związane z działalnością gospodarczą.

Skarżąca nie neguje podatku od nieruchomości jako takiego, w tym podatku od budowli. Kwestionuje natomiast sposób nałożenia obowiązku podatkowego, podnosząc, że w tym zakresie opodatkowanie budowli, a w szczególności urządzeń technicznych posadowionych na fundamentach, następuje z naruszeniem zasad nakładania danin publicznych, w szczególności zaś zasady poprawnej legislacji i zasady określoności regulacji podatkowych. Zdaniem Skarżącej, na podstawie zaskarżonych regulacji podatnik nie może w sposób pewny i precyzyjny zidentyfikować przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. W szczególności zastrzeżenia Skarżącej budzą niejasne związki, jakie zachodzą pomiędzy przepisami art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i art. 3 pkt 1 i 3 Prawa budowlanego, na podstawie zawartych w nich definicji „budowli” nie można bowiem ustalić, czy zakres przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości ograniczony jest do fundamentu, na którym znajduje się dane urządzenie, czy też obejmuje także samo to urządzenie.

Skarżąca wskazała, że, na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., „budowlami” są dwie grupy obiektów, a mianowicie obiekty budowlane, które nie są ani budynkami, ani obiektami małej architektury, oraz urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania tych obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem. Ponadto zwróciła uwagę, że definicja zawarta w tym przepisie zawiera odesłania do pojęć, których nie można zidentyfikować w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Chodzi tu przede wszystkim o niezdefiniowane w tej ustawie pojęcia „obektu budowlanego” oraz „urządzenia budowlanego”. Powoduje to konieczność uzupełnienia definicji budowli zawartej w art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odpowiednimi przepisami Prawa budowlanego.

Analizując przepisy Prawa budowlanego, Skarżąca zauważyła, że można z nich wnioskować, iż pojęcie obiektu budowlanego ma charakter nadrzędny w stosunku do pojęć budynku, budowli oraz obiektu małej architektury.

Wszystkie te obiekty są bowiem obiektami budowlanymi. Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, obiektem budowlanym może być m. in. budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Warunkiem uznania takiego obiektu za budowlę musi być zatem powiązanie poszczególnych elementów w całość techniczno-użytkową. Prawo budowlane nie wyjaśnia jednakże, kiedy taka zależność występuje. Wykazanie takiego związku pozwala zaś w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli obiektu budowlanego o złożonej budowie. Powinien być to więc obiekt kompletny, czyli taki, w którym wykorzystanie wszystkich połączonych fizycznie jego elementów pozwala na realizację funkcji, dla których został stworzony. Ustalenia te doprowadziły Skarżącą do wniosku, że budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury.

W dalszym ciągu Skarżąca podkreśliła, że art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, wyjaśniając pojęcie budowli, wskazuje katalog obiektów budowlanych będących budowlami. Katalog ten ma charakter przykładowy i otwarty. Jednocześnie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego uznać należy za przepis szczególny w stosunku do art. 3 pkt 1 lit. b tej ustawy, definiującego obiekt budowlany. Tym samym ustawodawca, zdaniem Skarżącej, wskazując w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, jako przykładowe budowle, części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, stwierdził, że maszyny i urządzenia wraz z fundamentem nie tworzą jednej budowli jako całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami, lecz za budowle uznać należy wyłącznie fundamenty pod maszyny i urządzenia. W ocenie Skarżącej, zestawienie definicji obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego oraz art. 3 pkt 3 *in fine* tej

ustawy prowadzi do sprzeczności, których usunięcie możliwe jest w drodze reguł wykładni i uznania, że art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jest normą szczególną w stosunku do normy ogólnej zawartej w art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego. Poglądu tego organy podatkowe i sądy jednak nie przyjmują.

Wady legislacyjne zaskarżonych przepisów, w ocenie Skarżącej, uniemożliwiają w konsekwencji ustalenie, czy opodatkowaniu podlegają urządzenia techniczne posadowione na fundamentach jako całość, to jest zarówno wyodrębniona część budowlana, jak i samo urządzenie techniczne, niebędące wytworem procesu budowlanego.

Podstawowymi wzorcami kontroli zaskarżonych przepisów Skarżąca uczyniła art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, które powiązała z konstytucyjnymi zasadami nakładania podatków, a w szczególności z zasadą poprawnej legislacji oraz z zasadą określoności regulacji podatkowych, wywodzonymi z art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 ustawy zasadniczej. Skarżąca wskazała przy tym, że naruszenie jej praw podmiotowych, gwarantowanych w art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, było skutkiem naruszenia wymienionych zasad nakładania danin publicznych.

Takie określenie wzorców kontroli nakazuje w pierwszej kolejności zbadanie, czy zaskarżone przepisy rzeczywiście naruszyły zasadę poprawnej legislacji i zasadę określoności regulacji podatkowych, gdyż rozstrzygnięcie tej kwestii będzie przesądzało o ewentualnym naruszeniu praw i wolności Skarżącej potwierdzonych w art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Jak stwierdził bowiem Trybunał Konstytucyjny, „naruszenie konstytucyjnych wymogów legislacji, wynikających z art. 2 Konstytucji, oznacza niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności podatnika i odbiera władzy państwowej konstytucyjną legitymację do pozbawiania własności, wynikającą z władztwa daninowego, określoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji” (wyrok z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Zasada poprawnej legislacji wywodzona jest z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Składową zasady prawidłowej legislacji jest z kolei zasada określoności przepisów prawa (W. Sokolewicz, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. II, Warszawa 2001, komentarz do art. 2, str. 49).

Zasada poprawnej legislacji była wielokrotnie przedmiotem wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103), Trybunał stwierdził, że zasada ta „jest (...) związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca

istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”.

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

Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

Trybunał podkreślił przy tym, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakoś budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji

zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowisk wypracowanych w praktyce, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

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

stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich – w istotnym stopniu – praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny przypomniawszy również, że, zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych (zob. także

wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Przechodząc – w świetle powyższych ustaleń – do analizy merytorycznej kwestionowanych regulacji, należy w pierwszej kolejności określić znaczenie pojęcia „budowla” użytego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z jej art. 1a ust. 1 pkt 2, budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Z kolei definicji obiektu budowlanego należy poszukiwać w przepisach Prawa budowlanego, do którego odsyła wymieniony przepis u.p.o.l. Zwrócić należy jednak uwagę, że już sama ustawa o podatkach i opłatach lokalnych określa negatywny zakres tego odesłania. Budowlą nie może być bowiem obiekt budowlany stanowiący budynek lub obiekt małej architektury. Pojęcie budynku zostało częściowo określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Przepis ten również odsyła do regulacji Prawa budowlanego w celu rekonstrukcji całego pojęcia. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje natomiast obiektu małej architektury. Treść tego pojęcia należy zatem odtworzyć na podstawie art. 3 pkt 4 Prawa budowlanego. Prawo budowlane określa termin: „obiekt budowlany” (art. 3 pkt 1). Jest nim budynek, budowla albo obiekt małej architektury. Z uwagi na to, że budowlą, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., nie mogą być budynki oraz obiekty małej architektury (pojęcia te są jednolicie rozumiane na gruncie u.p.o.l. i w Prawie budowlanym), uznać trzeba, że pojęcie budowli w rozumieniu przepisów podatkowych należy definiować przede wszystkim przyjmując treść pojęcia budowli w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego. Oznacza to, że desygnaty pojęcia budowli w Prawie budowlanym będą również budowlą, o której mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Podstawowym problemem konstytucyjnym w niniejszej sprawie jest jednak kwestia, czy treść zakwestionowanych przepisów jest na tyle precyzyjna i jasna, aby umożliwić organom podatkowym i sądom administracyjnym

dokonanie oceny, czy urządzenia techniczne posadowione na fundamentach stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Odtwarzając treść normy wynikającej z przepisów w zaskarżonym zakresie, odnotować należy, iż definicja i katalog obiektów, które należy uznać za budowlę, zawarte w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, mają charakter otwarty. Ustawodawca wymienia pewne ich typowe przykłady, zastrzegając podstawową negatywną przesłankę, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, co ma służyć łatwiejszej identyfikacji cech budowli. Wyliczenie to, przy braku jednoznacznej definicji pozytywnej, ma istotne znaczenie normatywne. Budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. niewątpliwie są zatem te obiekty budowlane, które zostały przykładowo wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, oraz obiekty budowlane do nich podobne, na co wskazuje użycie przed wyliczeniem zwrotu „takie jak”. Organy podatkowe i sądy administracyjne w pierwszej kolejności muszą więc ustalić, czy obiekty, które ewentualnie podlegałyby podatkowi od nieruchomości lub już zostały opodatkowane, są ujęte w wyliczeniu zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego bądź czy są podobne do obiektów tam wymienionych. Jeśli ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, wówczas podatkowi podlegać nie mogą (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 3184/13, LEX nr 1783684).

Z punktu widzenia zakresu zaskarżenia w niniejszej sprawie istotne jest ustalenie znaczenia normatywnego występujących w katalogu budowli pojęć „urządzenia techniczne” i „całość techniczno-użytkowa”. Podkreślić należy, że urządzenia techniczne są wymienione wprost w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, co znacznie ułatwia ustalenie przedmiotu opodatkowania. W konkretnym przypadku należy bowiem rozstrzygnąć, czy urządzenie, które ma być opodatkowane, jest desygнатem wprost wymienionego w przepisie pojęcia.

Jeśli chodzi zaś o pojęcie „całość techniczno-użytkowa”, to należy

zwrócić uwagę, że w rozumieniu Prawa budowlanego obiektem budowlanym jest budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami (art. 3 pkt 1 lit. b). Tylko wtedy te elementy, zarówno budowlane, jak i niebudowlane, stanowią budowlę, jeśli tworzą całość techniczno-użytkową. Jeżeli występuje tego rodzaju powiązanie poszczególnych elementów, to składają się one na jeden obiekt stanowiący budowlę, a wartość poszczególnych jej elementów składa się na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. (zob. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2008, str. 41-42; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 812/05, LEX nr 273671).

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że pojęcie budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości należy ustalać na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. z uwzględnieniem regulacji art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Podkreśla się przy tym, że regulacje ustawy – Prawo budowlane nie odnoszą się do urządzeń technicznych, których posadowienie w budynkach i w budowlach nie wymaga zezwoleń. Należy odróżnić bowiem pojęcie urządzeń technicznych od pojęcia urządzeń budowlanych. Pojęcie urządzenia techniczne ma szeroki zakres, zawiera w swym zakresie pojęciowym również urządzenia budowlane. Każde urządzenie budowlane jest urządzeniem technicznym, jednak nie każde urządzenie techniczne jest urządzeniem budowlanym. Zgodnie z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy – Prawo budowlane, pod pojęciem „budowla” rozumieć należy obiekt budowlany, którym jest budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Tak więc pojęcie budowli obejmuje obiekt budowlany oraz urządzenia techniczne na nim posadowione, o ile stanowią całość techniczno-użytkową. Przy zastosowaniu wykładni *a contrario*, urządzenia techniczne, które nie stanowią całości techniczno-użytkowej, a zostały posadowione (przymocowane) jedynie dla przemijającego użytkowania, nie stanowią części budowli. Występuje

wówczas związek jedynie użytkowy tych elementów, bowiem poszczególne urządzenia mogą być zamocowane na budowli bez odpowiedniego pozwolenia budowlanego oraz mogą być demontowane i zastępowane nowymi urządzeniami bez naruszenia struktury określonej budowli (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 420/13, LEX nr 1348618; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 października 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 619/13, LEX nr 1798357; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 392/14, LEX nr 1570856; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 marca 2015 r., sygn. akt I SA/Po 97/15, LEX nr 1657407 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 15 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 424/15, LEX nr 1748787).

Podkreślić należy, że kwestia zakwalifikowania elektrofiltrów do budowli i ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie nasuwa wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym przyjmuje się, że „brak jest (...) uzasadnienia w obowiązujących przepisach, do sztucznego wydzielenia wartości części budowlanych tych urządzeń i opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie ich części budowlanych, z pominięciem wartości urządzenia jako całości. Takiemu rozumowaniu przeczy zarówno treść art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, które to przepisy definiują pojęcie budowli, jak również majątkowy charakter podatku od nieruchomości” (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 935/14, LEX nr 1603200; podobnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 2095/08, LEX nr 506268 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 3006/11, LEX nr 1326340).

wówczas związek jedynie użytkowy tych elementów, bowiem poszczególne urządzenia mogą być zamocowane na budowli bez odpowiedniego pozwolenia budowlanego oraz mogą być demontowane i zastępowane nowymi urządzeniami bez naruszenia struktury określonej budowli (zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 420/13, LEX nr 1348618; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 października 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 619/13, LEX nr 1798357; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 392/14, LEX nr 1570856; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 marca 2015 r., sygn. akt I SA/Po 97/15, LEX nr 1657407 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 15 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 424/15, LEX nr 1748787).

Podkreślić należy, że kwestia zakwalifikowania elektrofiltrów do budowli i ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie nasuwa wątpliwości w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym przyjmuje się, że „brak jest (...) uzasadnienia w obowiązujących przepisach, do sztucznego wydzielenia wartości części budowlanych tych urządzeń i opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie ich części budowlanych, z pominięciem wartości urządzenia jako całości. Takiemu rozumowaniu przeczy zarówno treść art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, które to przepisy definiują pojęcie budowli, jak również majątkowy charakter podatku od nieruchomości” (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 935/14, LEX nr 1603200; podobnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 2095/08, LEX nr 506268 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 3006/11, LEX nr 1326340).

Podsumowując, należy stwierdzić, że zakwestionowane przepisy pozwalają na ustalenie – w oparciu o reguły wykładni (przede wszystkim językowej i systemowej) – zakresu przedmiotowego pojęcia budowli. Możliwe jest zatem rozstrzygnięcie, co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w tym tego, kiedy urządzenia techniczne posadowione na fundamentach podlegać będą temu podatkowi. Nie można w związku z tym zgodzić się z zarzutami Skarżącej, iż zaskarżone przepisy są niezgodne z zasadą poprawnej legislacji oraz zasadą określoności przepisów podatkowych.

Należy zwrócić uwagę, że, formułując te zarzuty, Skarżąca w obszernym zakresie odwołała się do przywołanego wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09. Skarżąca podniosła, że w wyroku tym Trybunał dokonał analizy kwestionowanych uregulowań, w szczególności siatki pojęć, którymi posługują się one we wzajemnym powiązaniu dla zrekonstruowania ich zawartości normatywnej. Analiza ta pozwoliła Trybunałowi Konstytucyjnemu na sformułowanie poważnych zastrzeżeń i wątpliwości, wskazujących na wadliwość tych regulacji, które to zastrzeżenia Skarżąca przytoczyła w skardze konstytucyjnej jako argument mający przemawiać za uznaniem niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów.

W związku z powyższym należy zauważyć, że, pomimo krytycznej oceny przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań prawnych, Trybunał Konstytucyjny nie stwierdził ich niezgodności z Konstytucją w zaskarżonym zakresie. Co prawda wyrok w sprawie P 33/09 ma charakter interpretacyjny, a Trybunał uznał w nim, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozumiany w taki sposób, że 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 wz. z art. 84 i art. 2 Konstytucji RP, jednakże zawiera on równocześnie istotne uwagi natury ogólnej i wskazówki, w jaki sposób interpretować te przepisy w zgodzie z Konstytucją.

Skarżąca przytoczyła wyłącznie te uwagi Trybunału, które odpowiadały sformułowanej w skardze tezie o niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów, i nie dostrzegła, że poglądy wyrażone w tym wyroku w znacznym zakresie usuwają podnoszone wątpliwości.

Jak wspomniano we wcześniejszej części niniejszego stanowiska, uznanie, że zaskarżone przepisy są zgodne z zasadą poprawnej legislacji oraz zasadą określoności regulacji podatkowych, powoduje, iż nie ma również uzasadnienia zarzut naruszenia przez te regulacje praw i wolności statuowanych w art. 22 i art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, skoro zarzut naruszenia tych praw i wolności miał być uzasadniony niedookreślonością zaskarżonych unormowań.

Z przedstawionych względów wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego