

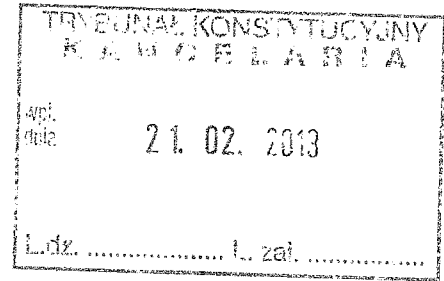


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 21 lutego 2013 r.

Sygn. akt SK 25/12

BAS-WPTK-1124/12



Trybunał Konstytucyjny

I. Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej spółki T S.A. z 21 września 2010 r. (sygn. akt SK 25/12), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania**, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

II. W wypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania, wnoszę o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), w stanie prawnym obowiązującym do dnia wejścia 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), w zakresie, w jakim odnosi się do przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej, **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Ponadto, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, podtrzymuję wniosek o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny i przedmiot kontroli

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

T S.A. (dalej: skarżąca lub spółka) złożyła deklarację podatkową za 2008 r., w której nie naliczyła podatku od nieruchomości od przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej, uznawszy, że nie stanowią one budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.; dalej: u.p.o.l.), a tym samym nie są objęte opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

Wójt Gminy P , decyzją z maja 2008 r., zakwestionował stanowisko skarżącej spółki i określił zobowiązanie podatkowe w innej wysokości niż przez nią zadeklarowana.

Decyzję tę utrzymano w mocy decyzją Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K z sierpnia 2008 r.

Spółka zaskarżyła powyższą decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P , który wyrokiem z stycznia 2009 r., sygn. akt , oddalił skargę, uznając, że przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej należy zaliczyć do budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Skarga kasacyjna wniesiona od tego wyroku została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z maja 2010 r., sygn. akt

2. W dniu 21 września 2010 r. skarżąca złożyła skargę konstytucyjną (dalej także: skarga), wnosząc o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. narusza art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

3. Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki

lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Termin „budowla”, zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznacza przy tym 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.

4. Przed przystąpieniem do ewentualnej oceny merytorycznej zaskarżonej regulacji konieczne jest precyzyjne wyznaczenie zakresu kontroli i w związku z tym należy stwierdzić co następuje.

Po pierwsze trzeba zastrzec, że jakkolwiek skarżąca w treści skargi wskazuje, że „każdy z zaskarżonych przepisów” narusza Konstytucję (skarga, s. 3), a także, że „art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (...) naruszają art. 2 oraz art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji”, to zarówno z *petitum*, jak i z analizy uzasadnienia skargi wynika, że jej przedmiotem jest norma prawna dekodowana przez skarżącą z art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu: „Przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 pkt 1 ust. 3 łącznie stanowią jedną normę prawną określającą przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości” (W. Krok, *Budowla w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010, s. 44).

Zważywszy, że podnoszone przez skarżącą zarzuty niezgodności z Konstytucją są – jej zdaniem – konsekwencją niewskazania w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. precyzyjnej definicji budowli na potrzeby prawnopodatkowe i odesłania w tym zakresie do przepisów innej ustawy, Sejm chce podkreślić, że – niezależnie od odmiennego przyjęcia układu przepisów poddanych badaniu w wyroku TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 – uznaje za trafny sposób wskazania przedmiotu kontroli w skardze konstytucyjnej, polegający na tym, że podstawowym przepisem ocenianym z perspektywy standardów konstytucyjnych jest art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., natomiast jako powiązany z nim – art. 2 pkt 1 ust. 3 u.p.o.l.

5. Drugim aspektem przedmiotu kontroli, który wymaga rozważenia, jest zakres skargi konstytucyjnej przedstawionej przez spółkę T S.A.

Pomimo tego, że w *petitum* skargi art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zakwestionowano w całości, to jednak z uzasadnienia tego pisma procesowego wynika, iż w rzeczywistości skarżąca sformułowała zarzut niezgodności z Konstytucją jedynie w zakresie, w jakim powołana regulacja miałyby stanowić podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej. Zakwestionowana regulacja nie budzi więc wątpliwości konstytucyjnych skarżącej *in extenso*. Odczytując w ten sposób stanowisko skarżącej, Sejm skłania się ku zmianie formuły dotyczącej zakresu zaskarżenia kwestionowanej regulacji na „w zakresie, w jakim odnosi się do przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej”.

W opinii Sejmu, ze względu na treść pisma inicjującego postępowanie, wyrok w niniejszej sprawie odnosić się może jedynie do pewnego zakresu normatywnego przepisów i jego sentencja powinna przybrać postać zakresową (por. wyrok TK z 5 lipca 2011 r., sygn. akt P 14/10). Zabieg ten podyktowany jest również koniecznością uwzględnienia wyroku TK z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym Trybunał ocenił już konstytucyjność pewnego (innego) zakresu normatywnego rozpatrywanych związkowo art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., o czym dalej.

6. Po trzecie, w związku z tym, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie definiuje pojęcia budowli i w tym zakresie odsyła do postanowień przepisów prawa budowlanego, a tym samym treść normatywna zakwestionowanej regulacji wymaga rekonstrukcji przez odniesienie do szerszego tła normatywnego, celowe jest doprecyzowanie przedmiotu zaskarżenia w świetle nowelizacji ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm., dalej Prawo budowlane lub P.b.).

Z dniem 17 lipca 2010 r., na podstawie art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. Nr 106, poz. 675), do Prawa budowlanego wprowadzono definicję obiektu liniowego (nowy ustęp 3a w art. 3) oraz zmieniono definicję „budowli” przez zaliczenie do budowli obiektów liniowych.

Zgodnie z art. 3 pkt 3a P. b.: „Ilekcroć w ustawie jest mowa o obiekcie liniowym – należy przez to 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 konsekwencji ustawodawca wyraźnie wyłączył z zakresu pojęcia „budowla” kable (również przewody telekomunikacyjne) zainstalowane w kanalizacji kablowej, a tym samym – możliwość ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, ostateczne rozstrzygnięcie o prawach i wolnościach skarżącej (wyrok NSA z maja 2010 r.) oparte było o przepisy prawne w brzmieniu sprzed przywołanej nowelizacji; w tego rodzaju sytuacjach do oceny skutków określonego zdarzenia zastosowanie znajdują przepisy obowiązujące w czasie, gdy zdarzenie to miało miejsce (zob. T. Pietrzykowski, *Tempus regit tributum. Problemy intertemporalne w prawie podatkowym* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2009, s. 56; zob. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2004 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.). W tym kontekście warto przytoczyć stanowisko NSA, który uznał, że art. 3 pkt 3a P.b. jest nową regulacją – zmianą prawa na przyszłość i nie ma zastosowania do zaskarżenia podatkowych (zob. wyroki NSA z 30 listopada 2010 r., sygn. akt: II FSK 1422/09; II FSK 616/10; II FSK 2120/09).

Sformułowany pod adresem zakwestionowanej regulacji zarzut niezgodności z Konstytucją odnosi się zatem do stanu prawnego sprzed wejścia w życie przywołanej powyżej nowelizacji Prawa budowlanego i konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o. należy badać z uwzględnieniem brzmienia przepisów P.b. obowiązującego do dnia 16 lipca 2010 r.

Z tego względu wymaga podkreślenia, że modyfikacja przyjętego w skardze konstytucyjnej sposobu określenia przedmiotu zaskarżenia powinna dotyczyć także jego aspektu temporalnego, co znajduje odzwierciedlenie w *petitum* stanowiska Sejmu.

7. Jednocześnie należy zastrzec, że sam fakt nowelizacji Prawa budowlanego w 2010 r. nie stanowi *per se* potwierdzenia zarzutu niezgodności zaskarżonej regulacji z Konstytucją.

Z uzasadnienia projektu ustawy z 7 maja 2010 r. wynika, że intencją prawodawcy przy wprowadzeniu przedmiotowej zmiany było doprecyzowanie przepisu P.b. jedynie w zakresie konstrukcji wsporczej oraz instalacji radiokomunikacyjnej, instalowanych na istniejącym obiekcie budowlanym, ze względu na występujące w praktyce wątpliwości interpretacyjne (druk sejmowy nr 2546/VI kad.)

Nowelizacją tą jednoznacznie przesądzono, że są to rodzaje urządzeń, o których mowa w art. 29 ust. 2 pkt 15 P.b.

W związku z powyższym, w odniesieniu do wprowadzenia regulacji dotyczących przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej, uprawnione jest stwierdzenie, że jest to regulacja nowa, istotnie zmieniająca dotychczasowy stan prawny. Powyższa konstatacja znajduje potwierdzenie w wypowiedziach NSA, w których jednolicie przyjęto, że – dodając pkt 3a w art. 3 P. b. – wprowadzono nowy rodzaj obiektu budowlanego, jakim jest „obiekt liniowy”, w definicji którego wyraźnie wyłączono z pojęcia budowli i urządzenia budowlanego kable położone w kanalizacji kablowej. Z uwagi na wprowadzenie nowej kategorii obiektu budowlanego NSA uznał, że jest to nowość normatywna, zmieniająca treść dotychczas obowiązującej regulacji (zob. wyroki NSA z: 5 października 2010 r., sygn. akt II FSK 809/09; 19 stycznia 2011 r., sygn. akt II FSK 1693/09 i 25 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1951/09).

8. Wymaga zastrzeżenia, że proponowana przez Sejm modyfikacja sposobu ujęcia przedmiotu zaskarżenia nie przesądza o przychylności wobec argumentów skarżącej na rzecz niezgodności zakwestionowanej regulacji ze wskazanymi wzorcami kontroli. Proponowana zmiana znalazła odzwierciedlenie w *petitum* niniejszego pisma oraz została uwzględniona w jego dalszej części.

Sejm, sugerując ograniczenie zakresu zaskarżenia, ma świadomość, że Trybunał Konstytucyjny akceptuje taki zabieg na etapie późniejszym niż kontrola wstępna skargi konstytucyjnej (zob. np. wyroki TK z 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 21 marca 2006 r., sygn. akt SK 58/05).

II. Analiza formalnoprawna

1. Kontrola konstytucyjna inicjowana w trybie skargi konstytucyjnej jest wyznaczona przez ramy określone w art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Ustawodawca doprecyzował zasady, na jakich dopuszczalne jest korzystanie z tego środka ochrony i nałożył na skarżącego szereg obowiązków, których wypełnienie stanowi *condictio sine qua non* merytorycznego rozpoznania skargi. Zasadniczo weryfikacja przesłanek skargi konstytucyjnej ma miejsce w ramach jej wstępnej kontroli, która może zaowocować uzupełnieniem braków formalnych przez skarżącego. Niemniej, zakończona pozytywnie kontrola wstępna skargi nie przesądza definitywnie o dopuszczalności merytorycznego rozstrzygnięcia przedstawionych w niej zarzutów. Trybunał Konstytucyjny, działając na gruncie zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), może i powinien badać na każdym etapie postępowania, czy nie zachodzi jedna z ujemnych przesłanek, skutkujących jego obligatoryjnym umorzeniem (por. m.in. postanowienia TK z: 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 21 marca 2000 r., sygn. akt SK 6/99; 28 października 2002 r., sygn. akt SK 21/01; 19 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 19/00; 24 października 2006 r., sygn. akt SK 65/05; 21 marca 2006 r., sygn. akt SK 58/05; 1 marca 2010 r., sygn. akt SK 29/08).

2. Niezależnie od oceny spełnienia wymogów swoistych dla oceny dopuszczalności skargi konstytucyjnej (co będzie przedmiotem analizy w dalszej części pisma), przed przystąpieniem do ewentualnej merytorycznej kontroli zarzutów zgłoszonych przez skarżącą, rozważenia wymaga kwestia formalna istotna we wszystkich postępowaniach przed TK, a konkretnie, czy w badanej sprawie nie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania ze względu na zbędność orzekania przewidziana w art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej ustawa o TK).

3. Hierarchiczna zgodność zakwestionowanej w niniejszej skardze regulacji była już bowiem przedmiotem kontroli, częściowo w kontekście tych samych wzorców konstytucyjnych. W wyroku z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 Trybunał uznał bowiem, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku 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. Sentencja tego wyroku została ogłoszona 29 września 2011 r. w Dz. U. Nr 206, poz. 1228.

4. W rozpatrywanej sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*), gdyż nie występuje w niej tożsamość podmiotowa ze sprawą rozstrzygniętą wskazanym wyżej wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (na ten temat por. m.in. wyrok TK z 16 lutego 2010 r., sygn. akt P 16/09 i postanowienia TK z: 21 grudnia 1999 r., sygn. akt K 29/98; 1 lipca 2009 r., sygn. akt P 3/08).

Brak podstaw do przyjęcia powagi rzeczy osądzonej nie oznacza, że uprzednie rozpoznanie sprawy konstytucyjności określonego przepisu prawnego z punktu widzenia tych samych zarzutów może być uznane za prawnie irrelewantne. W takim wypadku aktualizuje się bowiem nakaz płynący z zasady *ne bis in idem*, którą w celu zapewnienia stabilizacji sytuacji powstałych w wyniku ostatecznego orzeczenia, jako formalnie prawomocnego, wykształciło orzecznictwo TK i doktryna (zob. orzeczenie TK z 8 listopada 1994 r., sygn. akt P 1/94; postanowienia TK z: 3 października 2001 r., sygn. akt SK 3/01; 9 stycznia 2007 r., sygn. akt SK 21/06; 15 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 44/08).

Analizując dopuszczalność ponownego badania konstytucyjności przepisów, w odniesieniu do których wcześniej zapadł wyrok Trybunału Konstytucyjnego, należy rozważyć dwie sytuacje. Pierwsza z nich dotyczy uprzedniego stwierdzenia przez Trybunał niezgodności z Konstytucją zakwestionowanego ponownie przepisu, wówczas aktualizuje się negatywna przesłanka procesowa – wynikająca z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK – powodująca obowiązek umorzenia postępowania ze względu na niedopuszczalność orzekania (zob. postanowienie TK z 12 kwietnia 2012 r., sygn. akt P 33/11; por. także postanowienia TK z: 3 października 2001 r., sygn. akt SK 3/01 i 28 lipca 2003 r., sygn. akt P 26/02 oraz wyrok TK z 31 marca 2009 r., sygn. akt SK 19/08, w których Trybunał, umarzając postępowanie, wskazuje na zbędność wydania wyroku w sprawie).

Natomiast w drugiej sytuacji, gdy we wcześniejszym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził zgodność badanego przepisu z Konstytucją (jak ma to

miejsce w analizowanej sprawie), nie dochodzi automatycznie do wyłączenia dopuszczalności kontroli zgodności tych samych przepisów z tymi samymi wzorcami, w szczególności, jeżeli inicjator kontroli przedstawia nowe, niepowoływane wcześniej argumenty, okoliczności lub dowody uzasadniające prowadzenie postępowania i wydanie wyroku.

W tym kontekście, należy mieć na względzie także i to, że przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego są nie przepisy prawne, lecz normy prawne, czyli „treść normatywna, wyrażona wprost w przepisach aktu lub z przepisów tych wnikająca” (zob. np. orzeczenie TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95 oraz wyroki TK z: 12 września 2006 r., sygn. akt SK 21/05; 27 marca 2007 r., sygn. akt SK 3/05; 31 marca 2009 r., sygn. akt SK 19/08).

W niniejszej sprawie nie zachodzi przesłanka *ne bis in idem*, która oznaczałaby konieczność umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK. Wyrok TK w sprawie o sygn. akt P 33/09 ma bowiem charakter zakresowy, odnoszący się do „podziemnych wyrobisk górniczych” oraz „obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach”. Natomiast w skardze spółki T S.A. została zakwestionowana inna treść normatywna wynikająca z kwestionowanych przepisów, a mianowicie dotycząca „przewodów telekomunikacyjnych ułożonych w kanalizacji kablowej”. Skarżąca, inicjując postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym w niniejszej sprawie, wskazała nową płaszczyznę kontroli konstytucyjności zakwestionowanej regulacji. Inny jest tu przedmiot kontroli (wątpliwości konstytucyjne skarżąca odnosi przede wszystkim do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), po części inne wzorce (art. 64 ust. 1 i 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji) i inne argumenty uzasadniające postawione zarzuty. Dlatego wyrok w sprawie o sygn. akt P 33/09 nie przesądza o dopuszczalności przeprowadzenia kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie.

Z konfrontacji *petitum* skargi i sentencji wyroku o sygn. akt P 33/09 wynika jednoznacznie, że Trybunał Konstytucyjny nie dokonał jeszcze oceny konstytucyjności przepisu w zakwestionowanym przez skarżącą zakresie. W tej sytuacji należy stwierdzić, że nie ziszcila się przesłanka *ne bis in idem*, która uzasadniałaby umorzenie postępowania w sprawie, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, ze względu na zbędność wydania wyroku.

5. Celem uzupełnienia analizy należy przypomnieć, że zgodność powiązanych ze sobą art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji była wcześniej dwukrotnie kwestionowana w drodze skarg konstytucyjnych, jednak postępowania zainicjowane tymi skargami zostały umorzone ze względu na brak zdolności skargowej podmiotów je wnoszących (zob. postanowienia TK z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06 oraz 6 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 21/07). Ponadto należy wskazać, że umorzeniem zakończyło się także postępowanie w sprawie skargi konstytucyjnej dotyczącej zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i 3 P.b. z art. 22 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). Postanowienia zapadłe w wyniku postępowań w przywołanych sprawach w żadnej mierze nie stanowią przeszkody w rozpoznaniu skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

6. Badanie przez sąd konstytucyjny, czy skarga spełnia konstytucyjne i ustawowe wymogi następuje również po zakończeniu etapu wstępnego rozpoznania i skierowaniu skargi do merytorycznego rozpoznania. Czasami dopiero po dokonaniu pełnej analizy merytorycznej skargi możliwe jest ustalenie, czy spełnia ona wymogi, związane z jej normatywną konstrukcją, wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz z doprecyzowującego go art. 47 ustawy o TK. Wymogi te dotyczą w szczególności wskazania przez skarżącego konstytucyjnej wolności lub prawa, a także sposobu, w jaki – zdaniem skarżącego – konstytucyjna wolność lub prawo zostały naruszone oraz uzasadnienia skargi z podaniem dokładnego opisu stanu faktycznego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał o konieczności kontrolowania przesłanek dopuszczalności skargi konstytucyjnej także po przekazaniu jej do merytorycznego rozpoznania (zob. np. postanowienia TK z: 21 października 2003 r., sygn. akt SK 41/02; 6 lipca 2004 r., sygn. akt SK 47/03; 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06).

7. Analiza uzasadnienia skargi konstytucyjnej skłania Sejm do stwierdzenia, że istnieją poważne wątpliwości co do spełnienia przez pismo wymogów przesądzających o dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi, mianowicie wskazania przez skarżącą konstytucyjnej wolności lub prawa oraz sposobu, w jaki – zdaniem skarżącej – konstytucyjna wolność lub prawo zostały naruszone.

Zdaniem skarżącej, zaskarżone przepisy u.p.o.l. powinny być ocenione z perspektywy art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, ponieważ norma wyinterpretowana ze zbiegu art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „narusza prawo własności, chronione przez art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, które zostało ograniczone w sposób naruszający art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz w sposób naruszający zasadę proporcjonalności określoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji i wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę przyzwoitej legislacji” (skarga, s. 3-4). Skarżąca w dalszej części skargi precyzuje ponadto, że zakwestionowana regulacja narusza także art. 84 i art. 217 Konstytucji, stanowiące wzmocnienie zasady określoności prawa w odniesieniu do prawa podatkowego. Z takiej stylizacji podstawy kontroli wynika, że głównym wzorcem jest zasada demokratycznego państwa prawnego, w zakresie w jakim wynikają z niej zasady przyzwoitej legislacji oraz zasada proporcjonalności, natomiast pozostałe przepisy będą spełniały funkcję uzupełniającą, swego rodzaju tła normatywnego dla wzorca podstawowego.

8. Zważywszy treść normatywną wskazanych wzorców kontroli oraz reżim prawny rządzący rozpoznawaniem skarg konstytucyjnych, wątpliwości wzbudza kwestia dopuszczalności przywołania art. 2 Konstytucji jako pierwszoplanowej podstawy kontroli w niniejszej sprawie.

Primo, zgodnie z treścią art. 79 ust. 1 Konstytucji podstawę skargi konstytucyjnej może stanowić tylko naruszenie tych norm ustawy zasadniczej, które są źródłami wolności lub praw podmiotowych jednostki. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że właściwego wzorca kontroli – w wypadku takiego instrumentu jak skarga konstytucyjna – nie stanowią normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia (zob. np. postanowienia TK z: 26 czerwca 2002 r., sygn. akt SK 1/02 oraz 18 lipca 2005 r., sygn. akt SK 25/04). Zakres wzorców w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa, a zatem – będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania się (por. Z. Czeszejko-Sochacki, L. Garlicki, J. Trzeciński, *Komentarz do ustawy o Trybunale Konstytucyjnym*, Warszawa 1999, s. 159).

Secundo, należy zauważyć, że Trybunał konsekwentnie wskazuje ograniczony zakres dopuszczalności wykorzystywania art. 2 Konstytucji jako wzorca kontroli w trybie skargi konstytucyjnej. Szczególny wyraz znalazło to w postanowieniu pełnego składu Trybunału Konstytucyjnego z 12 grudnia 2000 r. (sygn. akt Ts 105/00), w którym został wyrażony pogląd, zgodnie z którym nie są wykluczone sytuacje, kiedy skarżący z treści innych (niż zawarte w rozdziale II) przepisów Konstytucji wyprowadzi nowe konstytucyjne prawa lub wolności. Powinny one jednak odpowiadać rygorom, które muszą spełniać konstytucyjne prawa podmiotowe.

Pogląd ten jest stabilny i reprezentowany w późniejszych judykatach (zob. wyroki TK z: 13 lipca 2009 r., sygn. akt SK 46/08; 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08; postanowienia TK z 18 września 2001 r., sygn. akt Ts 71/01; 10 lipca 2007 r., sygn. akt SK 50/06).

9. Pomimo wyżej wskazanych ograniczeń, Trybunał nie wyklucza, że w pewnych wypadkach art. 2 Konstytucji może stanowić podstawę skargi konstytucyjnej, choć możliwość tę należy traktować jako wyjątkową i subsydiarną.

Po pierwsze, jeżeli skarżący wskaże wywiedzione z art. 2 Konstytucji prawa lub wolności, które wyraźnie nie zostały wysłowione w treści innych przepisów konstytucyjnych, to ten przepis będzie pełnił funkcję samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności prawa (zob. postanowienia TK z: 24 stycznia 2001 r., sygn. akt Ts 129/00; 21 czerwca 2001 r., sygn. akt Ts 187/00; 6 marca 2001 r., sygn. akt Ts 199/00; 10 sierpnia 2001, sygn. akt Ts 56/01 oraz wyrok TK z 12 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 26/01). Po drugie, jeżeli skarżący odwoła się do jednej z zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym, to art. 2 Konstytucji pełnić będzie funkcję pomocniczego wzorca kontroli występującego w powiązaniu z innym przepisem konstytucyjnym (zob. wyrok TK z 6 lutego 2002 r., sygn. akt SK 11/01).

10. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 27 listopada 2007 r. (sygn. akt SK 39/06) wywiódł, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do nieokreśloności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji i określoności prawa, tj. zasad

tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. Należy się zgodzić ze skarżącą, która zwraca uwagę na szczególne znaczenie zasad poprawnej legislacji w odniesieniu do prawa podatkowego, powołując wypowiedzi Trybunału, że niewątpliwa swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest „równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji” (wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02), które „wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje” (wyrok TK 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego: „(...) nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową” (wyrok TK 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

Komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, w aspekcie konstytucyjnych wymogów ciążących na ustawodawcy w zakresie określania relacji między państwem a jednostką w sferze prawa daninowego, wywiódł sąd konstytucyjny w wyroku z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06). Trybunał stwierdził m.in., że: „Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań (...). W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku”.

W przywoływanym już wyroku w sprawie o sygn. akt SK 39/06 Trybunał wyprowadził analogiczną regułę dotyczącą związku z art. 2 postanowień art. 217 Konstytucji, stwierdził bowiem, że w świetle tego wzorca ustawy zasadniczej, przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, muszą być

określone, co oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu. Generalnie Trybunał podnosi, że: „Konstytucja wymaga, aby istotne elementy stosunku daninowego zostały określone w ustawie” (wyrok TK z 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09).

11. Niezależnie od powyższego należy przypomnieć, że art. 2 Konstytucji i zawarta w nim zasada demokratycznego państwa prawnego (oraz wynikające z niej zasady poprawnej legislacji i określoności prawa) nie może – co do zasady – stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną (zob. np. postanowienie TK z 16 lutego 2001 r., sygn. akt Ts 180/00). Nie jest bowiem samodzielnym źródłem praw podmiotowych; jest jedynie zasadą przedmiotową, wyznaczającą granice ingerencji władzy publicznej w sferę praw podmiotowych (zob. W. Sokolewicz, Uwagi do art. 2 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, t. 5, s. 28). Zważywszy, że art. 2 Konstytucji „gwarantuje określony standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw oraz ogólny standard korzystania z nich przez podmioty, jednak nie statuuje żadnej konkretnej wolności czy prawa” (wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03), to w konsekwencji może on stanowić wzorzec kontroli tylko w razie wskazania przez skarżącego, jaka jego wolność lub jakie prawo, wynikające z innych przepisów, zostały uregulowane z naruszeniem zasad demokratycznego państwa prawnego.

Niesamodzielnymi wzorcami kontroli są również art. 84 i art. 217 Konstytucji (zob. np. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06 i 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06 [pełnoskładowe]). W postanowieniu z 18 listopada 2008 r. Trybunał zaznaczył, że „[p]owołany art. 84 Konstytucji, wbrew wywodom skarżącej, nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa podmiotowego, nie formułuje ani prawa, ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenia takiego prawa podmiotowego (...). 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”.

12. Konkludując tę część analizy, należy stwierdzić, że ani z art. 2 Konstytucji, ani art. 84 czy art. 217 Konstytucji nie wynikają konstytucyjnie gwarantowane wolności bądź prawa podmiotowe, które mogłyby zostać naruszone przez zastosowanie kwestionowanych przepisów jako podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia. W związku z tym, przywołane postanowienia Konstytucji mogą być wzorcem kontroli konstytucyjności tylko pomocniczo, w powiązaniu ze wskazanym przez podmiot skarżący naruszonym konstytucyjnym prawem podmiotowym. W konsekwencji przepisy te powinny być powoływane w procedurze skargi konstytucyjnej wyjątkowo, gdy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z ich naruszeniem można powiązać również naruszenie innych praw lub wolności konstytucyjnych (zob. postanowienie TK z 20 grudnia 2007 r., sygn. akt SK 42/06 i przywołane tam orzeczenia).

W tym miejscu należy wskazać, że skarżąca prowadzi odrębną argumentację (skarga, s. 15-16) dotyczącą naruszenia przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w zakresie, w jakim zawiera on odesłanie do przepisów prawa budowlanego, art. 217 Konstytucji. Z intencji skarżącej wynika że żąda ona zbadania zgodności zakwestionowanej regulacji w tym zakresie wyłącznie z art. 217 Konstytucji, co jest niedopuszczalne, zważywszy, że ten przepis ustawy zasadniczej nie może stanowić samodzielnego wzorca kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną. W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny powinien odstąpić od merytorycznego rozpoznania zarzutu nieuwzględnienia szczególnego systemu źródeł prawa podatkowego przy stanowieniu odesłania do przepisów prawa budowlanego przy określeniu zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości i w tym zakresie postępowanie **umorzyć** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

13. Z uwagi na powyższe i w obliczu wskazania przez skarżącą jako związkowego wzorca kontroli konstytucyjności art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji oraz powołując się na obowiązującą w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zasadę *falsa demonstratio non nocet*, której konsekwencją jest to, że „wadliwy porządek przywołanych wzorców kontroli nie uzasadnia automatycznie umorzenia postępowania, jeżeli z argumentacji skarżącego wynika jednoznacznie, że zmierza on w istocie do – zgodnego z zasadami rządzącymi postępowaniem inicjowanym skargą konstytucyjną – zakwestionowania normy, na podstawie której rozstrzygnięto ostatecznie o jego prawach lub wolnościach” (wyrok TK z 12 stycznia 2010 r., sygn.

akt SK 2/09), należy uznać, że ewentualnej ocenie merytorycznej powinna podlegać zgodność zaskarżonej regulacji z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Powyższe założenie znajduje odzwierciedlenie w dalszych wywodach oraz w konstrukcji *petitum* stanowiska Sejmu.

Na marginesie należy dodać, że Sejm skłania się do uwzględnienia art. 84 i art. 217 Konstytucji jako wzorców uzupełniających także z uwagi na to, że w dorobku orzecznictwa TK można – niezależnie od poczynionych wyżej ustaleń – wskazać również takie judykaty wydane w sprawach zapoczątkowanych skargami konstytucyjnymi, w których zostały rozpatrzone co do meritum zarzuty naruszenia zarówno art. 84 Konstytucji (jako przepisu związkowego, zob. np. wyrok TK w sprawie o sygn. akt SK 39/06 czy nawet jako wzorca podstawowego, zobacz wyrok TK z 17 listopada 2010 r. w sprawie o sygn. akt SK 23/07), jak i art. 217 Konstytucji (jako wzorca uzupełniającego, tak np. w sprawach o sygn. akt: SK 39/06 i SK 23/07, czy wzorca podstawowego, zob. np. wyrok TK z 29 listopada 2006 r. w sprawie o sygn. akt SK 51/06).

14. Powyższa konstatacja dotycząca układu wzorców kontroli nie przesądza jednak o dopuszczalności merytorycznego zbadania skargi. Jakkolwiek skarżąca powołuje w charakterze wzorca kontroli art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, które niewątpliwie stanowią źródło praw podmiotowych podlegających ochronie w trybie skargi konstytucyjnej (zob. np. wyroki TK z: 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07 i 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06), to należy zwrócić także uwagę, że zgodnie z utrwalonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego (znajdującym wyraz m.in. w wyroku z 17 października 2000 r., sygn. akt SK 5/99), na skarżącym spoczywa – wyrażony w art. 47 ustawy o TK – obowiązek wykazania bezpośredniego i konkretnego charakteru naruszenia jego prawa i wolności przez zakwestionowany przepis, przy czym nie może to sprowadzać się jedynie do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Konieczne jest nie tylko wskazanie, jakie z tego przepisu wynika uprawnienie skarżącego, ale także wyjaśnienie, na czym polega korespondujący z nim obowiązek prawodawcy. Wymóg właściwego uzasadnienia przez skarżącego zarzutu niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów stanowi konsekwencję nałożoną na niego przez ustawodawcę ciężaru dowodu, przedstawiana zaś argumentacja winna doprowadzić do obalenia przyjętego

w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Podkreślenia wymaga w tym miejscu również treść art. 66 ustawy o TK, zgodnie z którym Trybunał jest związany granicami wniosku, pytania prawnego lub skargi, co w konsekwencji uniemożliwia samodzielne określanie przez Trybunał przedmiotu kontroli, jak i zastąpienie skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności przez kwestionowane w skardze przepisy. Dotyczy to także sytuacji, w której skarżący ogranicza się do wskazania i zacytowania treści przepisu Konstytucji, nie precyzując jednakże argumentów na potwierdzenie postawionej w skardze tezy (zob. wyrok TK z 12 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 20/04 i postanowienie TK z 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98).

15. Odnosząc się do realizacji przywołanego wyżej obowiązku, Sejm stwierdza, że trudno przyjąć, że wymóg zawarcia w skardze konstytucyjnej stosownej argumentacji spełnia ogólne stwierdzenie skarżącej spółki, że: „Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia maja 2010 r., sygn. akt , zawierającym rozstrzygnięcie wydane w oparciu o zaskarżone przepisy, naruszono prawo własności, chronione przez art. 64 Konstytucji RP, gdyż doszło do orzeczenia o zasadności obciążenia T S.A. podatkiem od nieruchomości od stanowiących jej własność linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej, co doprowadziło po stronie Skarżącej do uszczerbku majątkowego, co jest naruszeniem prawa własności – ze względu jednak na to, że zaskarżone przepisy (...) nie definiują w sposób poprawny, jasny i precyzyjny budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości, wskutek czego ograniczenie prawa własności nie następuje w drodze ustawy (...)” (skarga, s. 4) oraz że „Ze względu zatem na to, że przepisy (...) jako przepisy podatkowe w niedostatecznym stopniu jasne i precyzyjne – naruszają art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 84 i 217 Konstytucji RP, doszło zatem do niezgodnej z Konstytucją RP ingerencji w prawo własności podatnika, co świadczy o naruszeniu konstytucyjnych wolności i praw, określonych w art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji RP” (skarga, s. 7). Z uzasadnienia skargi można wywnioskować, że skarżąca upatruje w nałożeniu podatku „sui generis wywłaszczenie w celu utrzymania państwa” (skarga, s. 12).

Powyższa argumentacja polegająca w istocie na stwierdzeniu, że nałożenie

podatku ogranicza prawo własności, nie spełnia wymogów wynikających z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK. Zdaniem Sejmu z przywołanych wypowiedzi nie wynika stosowna „indywidualizacja” niedozwolonej ingerencji w prawa podmiotowe polegająca na wskazaniu tego, w jaki sposób skarżąca spółka została osobiście i bezpośrednio dotknięta naruszeniem wolności lub praw określonych w Konstytucji (w jaki sposób pogorszyła się jej sytuacja prawna w tym zakresie).

Należy podkreślić, że podobny problem konstytucyjny badał Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. akt SK 19/10. Poddane pod rozagę Trybunału wątpliwości konstytucyjne skarżącej – analogicznie jak w niniejszej sprawie – sprowadzały się do tego, że podstawowym zarzutem sformułowanym i uprawdopodobnionym przez skarżącą spółkę było naruszenie przez kwestionowane przepisy zasad poprawnej legislacji (a zwłaszcza zasady określoności prawa), wynikających z art. 2 Konstytucji. Natomiast argumentacja w zakresie pozostałych wzorców kontroli (art. 22 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji) sprowadzała się zasadniczo do wykazania, że ich naruszenie jest konsekwencją niezgodności zaskarżonych unormowań z wymogami poprawnej legislacji. Rozstrzygając w przywołanej sprawie, Trybunał Konstytucyjny nie zaakceptował sposobu uprawdopodobnienia naruszenia prawa wynikającego z art. 64 ust. 1 Konstytucji, które sprowadzało się do wykazania naruszenia zasady określoności prawa wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji, a także – pośrednio – z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W postanowieniu z 9 lipca 2012 r. TK zauważył, że: „Za wyjaśnienie tego uszczerbku [uszczerbku w sytuacji prawnej skarżącej spółki w zakresie korzystania przez nią z tych konstytucyjnych praw i wolności – uwaga własna] nie może być uznane także podanie przez spółkę szczegółowych kwot uiszczonych w poszczególnych latach na podatek od nieruchomości w zestawieniu z osiągniętym w tym okresie zyskiem” i w konsekwencji braku stosownego wyjaśnienia skarżącej postępowanie umorzył.

16. Jednocześnie należy podkreślić, że wymóg odpowiedniego uargumentowania naruszenia wzorców konstytucyjnych, którymi są 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, ma w niniejszej sprawie kapitalne znaczenie także z innego powodu. W świetle ugruntowanego orzecznictwa TK regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma bowiem wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), co więcej, Trybunał wywiódł, że: „Obciążenia podatkowe są pod względem

aksjologicznym oparte na pojęciu dobra wspólnego, którym jest Rzeczpospolita Polska (art. 1 w związku z art. 82 Konstytucji)” (wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06).

Dopuszczalność argumentowania naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz musi być analizowana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02), obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją.

Z całą stanowczością należy przypomnieć, że niedopuszczalne jest w związku z tym utożsamianie ustanowienia obowiązku podatkowego z naruszeniem prawa własności. Jak wywiódł Trybunał Konstytucyjny: „Samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności” (postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06). Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe, wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, stanowi niedopuszczalne ograniczenie własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności (zob. wyroki TK z: 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04). Trybunał stwierdził, że tak daleko idąca ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji (wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03). W celu skutecznego zakwestionowania zgodności z Konstytucją nakładania podatków i ciężarów publicznych nie wystarczy powoływać się na sam fakt ingerencji we własność (majątek) *sensu largo*, lecz należy przykładowo uprawdopodobnić, że zakwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w taki sposób, iż prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych skarżącej spółki (por. wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06) oraz do uniemożliwienia prowadzenia przez nią działalności gospodarczej (por. przywołane wcześniej postanowienie TK

z 16 lutego 2009 r.).

Podkreślenia wymaga, że jakkolwiek Trybunał Konstytucyjny wskazywał, iż niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 ustawy zasadniczej może stanowić naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków (zob. m.in. wyroki TK z: 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06 i 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06 oraz postanowienie TK z 14 marca 2011 r., sygn. akt Ts 246/10), to nie można nie odnotować faktu, że w praktyce orzeczniczej sądu konstytucyjnego dochodziło także do umorzenia postępowania, gdy zarzuty skarżących (tak jak w niniejszej sprawie) koncentrowały się na naruszeniu art. 2 i art. 217 Konstytucji, to jest zasad prawidłowej legislacji oraz wymogu określoności przepisów prawa (polegającym na wieloznaczności unormowania) w związku z art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji (zob. postanowienie TK z 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06, a także postanowienia TK z: 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10).

17. Analiza skargi w niniejszej sprawie prowadzi do konkluzji, że skarżąca spółka realizuje wymóg „uprawdopodobnienia” przez wykazanie naruszenia zasady określoności prawa wywodzonej z art. 2 Konstytucji, a także – pośrednio – z art. 31 ust. 3, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Tymczasem zarzut naruszenia tej zasady nie może stanowić samodzielnej podstawy do wystąpienia ze skargą konstytucyjną, o ile nie wskazano, w zakresie jakich praw podmiotowych ów wymóg dostatecznej określoności nie został dochowany, i jednocześnie – na czym polegał uszczerbek w sytuacji prawnej skarżącej spółki w zakresie korzystania przez nią z tych konstytucyjnych praw i wolności.

Jakkolwiek skarżąca wymienia w skardze wzorce kontroli zawierające konstytucyjne prawa podmiotowe, to nie można uznać, że skarżąca zrealizowała obowiązek wyjaśnienia sposobu naruszenia tych praw. W konsekwencji skarżąca nie uprawdopodobniła zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów z wzorcami, z których wynikałyby konstytucyjnie chronione prawa i wolności.

Powyższych wątpliwości nie niweluje pismo skarżącej z 13 grudnia 2010 r. będące odpowiedzią na zarządzenie sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 30 listopada 2010 r. wzywające skarżącą do wskazania sposobu, w jaki zakwestionowane przez nią przepisy naruszyły jej prawa wynikające z art. 64 ust. 1

i 3 Konstytucji (sygn. akt Ts 241/10).

Skarżąca konsekwentnie przytacza w nim argumenty wskazane już w skardze konstytucyjnej z 21 września 2010 r., stwierdzając, że: „T S.A. została obciążona podatkiem od nieruchomości z tytułu linii kablowych położonych w kanalizacji kablowej, zaś jako podstawę prawną opodatkowania organy podatkowe i sądy wskazały art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uznając je za budowę w rozumieniu zaskarżonych przepisów. Jednak przepisy te – co wykazano w skardze konstytucyjnej z dnia 21 września 2010 r. – nie odpowiadają zasadom przyzwoitej legislacji”.

Skarżąca w istocie formułuje zarzut niekonstytucyjności badanej regulacji ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji i wyprowadzanej z niej zasady określoności prawa, bez umotywowanego odwołania się do konstytucyjnych regulacji wolności i praw człowieka i obywatela, co jest wymogiem płynącym z art. 79 ust. 1 Konstytucji. Natomiast utożsamianie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznany w ten sposób uszczerbkiem jest niedopuszczalne.

18. Zważywszy wskazane okoliczności i argumenty należy stwierdzić, że postępowanie w zakresie kontroli zgodności zakwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji **powinno zostać umorzone** – zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

19. Niezależnie od przedstawionej powyżej analizy, uzasadnione wątpliwości budzi spełnienie przez skargę warunków formalnych dających podstawę do merytorycznego rozpoznania zarzutów naruszenia przez kwestionowaną regulację art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Skarżąca uczyniła samodzielnym wzorcem kontroli art. 31 ust. 3 Konstytucji, natomiast, co należy podkreślić, przepis ten nie proklamuje chronionych w trybie skargi konstytucyjnej praw i wolności człowieka i obywatela, „(l)ecz wyznacza granice ingerencji w konkretne prawa konstytucyjne zagwarantowane w szczegółowych przepisach konstytucyjnych” (wyrok TK z 27 czerwca 2008 r., sygn. akt K 51/07; zob. także wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07). W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny może oceniać, czy ustanowione ograniczenia praw konstytucyjnych mieszczą się w granicach określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji,

tylko w wypadku, gdy w skardze są wskazane konkretne prawa zagwarantowane w szczegółowych przepisach konstytucyjnych. Jak wskazał Trybunał w pełnym składzie: „W rozumieniu Trybunału Konstytucyjnego art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może stanowić całkowicie samodzielnego wzorca kontroli. Musi on być zawsze ujmowany jako przepis związkowy, stosowany wespół z innymi przepisami Konstytucji, normującymi konkretne wolności lub prawa” (wyrok TK z 22 września 2005 r., sygn. akt Kp 1/05).

20. Jakkolwiek na podstawie analizy *petitum* skargi, odwołując się do zasady *falsa demonstratio non nocet*, która „znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do norm stanowiących przedmiot kontroli, ale również do norm prawnych stanowiących podstawę kontroli” (por. np. wyrok TK z 8 lipca 2002 r., sygn. akt SK 41/01 oraz postanowienia TK z: 8 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 26/07 i 21 lipca 2009 r., sygn. akt SK 61/08), można przyjąć, że skarżąca odnosi art. 31 ust. 3 Konstytucji do przywołanych związkowo z nią art. 84, art. 217 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, to taki zabieg nie da rezultatu w postaci dopuszczalności kontroli zgodności z poddanym analizie wzorcem. A to z następujących powodów.

Po pierwsze, z art. 84 i art. 217 Konstytucji, powołanych przez skarżącą jako wzorce kontroli, nie wynikają konstytucyjnie gwarantowane wolności bądź prawa podmiotowe, które mogłyby zostać naruszone przez zastosowanie kwestionowanych przepisów jako podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia (zob. postanowienie TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10 i przywołane tam orzecznictwo). W konsekwencji niedopuszczalne jest badanie naruszeń tych przepisów w świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Po drugie, poddając analizie zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, który niewątpliwie proklamuje prawo podmiotowe, z perspektywy art. 31 ust. 3 Konstytucji należy przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny związany jest zarzutami sformułowanymi w piśmie procesowym (wniosku, pytaniu prawnym, skardze konstytucyjnej), pochodzącym od podmiotu uprawnionego do inicjowania postępowania. Niemniej, zarzuty te mogą podlegać rozpatrzeniu tylko wtedy, jeżeli zostały należycie uzasadnione. Z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK wynika jednoznaczny obowiązek uzasadnienia skargi.

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny: „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 TK z 19 października 2010 r., sygn. akt P 10/10).

Konieczność uzasadnienia zarzutu sformułowanego w piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym związana jest z domniemaniem konstytucyjności norm prawnych oraz z zasadą kontradiktoryjności.

Zgodnie z wypowiedziami Trybunału Konstytucyjnego: „Kontrola konstytucyjności ustaw przebiega w oparciu o domniemanie, że badane normy są zgodne z konstytucją. Ciężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z konstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie naruszeniu uległaby zasada kontradiktoryjności postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, a Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej” (zob. orzeczenie TK z 24 lutego 1997 r., sygn. akt K 19/96 oraz orzeczenia TK z: 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; 31 stycznia 1996 r., sygn. akt K 9/95; wyroki TK z: 27 czerwca 2008 r., sygn. akt K 51/07; 15 lipca 2009 r., sygn. akt K 64/07; 12 stycznia 2012 r., sygn. akt Kp 10/09). Jak wskazuje się w literaturze, wymóg uzasadnienia powołanych zarzutów oznacza konieczność przedstawienia argumentów, które przemawiają za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonych norm prawnych z normami powołanymi jako podstawa kontroli. Wymóg ten odnosi się do każdego z podniesionych zarzutów niezgodności danej normy (zob. K. Wojtyczek, *Ciężar dowodu i argumentacji w procedurze kontroli norm przez Trybunał Konstytucyjny*, „Przegląd Sejmowy” 2004, nr 1, s. 17; L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 191).

Niezrealizowanie przez skarżącą powyższego obowiązku skutkowałoby koniecznością umorzenia postępowania (art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK). Jeżeli brakuje uzasadnienia co do naruszenia określonego wzorca kontroli, pomimo że został on wymieniony w *petitum*, Trybunał powinien w stosownym zakresie umorzyć postępowanie. Dopuszczenie do merytorycznego rozpatrzenia sprawy w tym zakresie oznaczałoby przerzucenie ciężaru dowodu na sąd konstytucyjny, co w konsekwencji pozostawałoby w sprzeczności z – nawet szeroko rozumianą – zasadą skargowości, na której oparte jest postępowanie przed

Trybunałem Konstytucyjnym (por. art. 66 ustawy o TK). Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny: „Zarzut niezgodności przepisu stanowiącego przedmiot zaskarżenia z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą powinien być poparty przytoczeniem argumentów podważających domniemanie konstytucyjności przepisu” (wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. akt P 17/04).

21. W świetle powyższych ustaleń, należy sformułować zastrzeżenia co do dopuszczalności kontroli zakwestionowanej regulacji z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 Konstytucji, ze względu na brak wymaganego uzasadnienia.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżąca w żadnym miejscu nie podjęła próby argumentacji potwierdzającej, że zaskarżona regulacja, ingerując w prawa podmiotowe proklamowane w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, narusza zasadę proporcjonalności wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a taki zarzut został sformułowany w *petitum* skargi.

22. Jak wskazuje się w doktrynie, w odniesieniu do określenia wzorca kontroli uruchomionej przed Trybunałem Konstytucyjnym: „Samo powołanie przepisu konstytucji (procesowo konieczne) nie precyzuje tego wzorca, gdy natomiast każde orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o zgodności lub niezgodności kontrolowanego aktu normatywnego musi opierać się na tym wyraźnym określeniu owego wzorca, aby mógł on stanowić przydatny miernik (kryterium) oceny” (Z. Czeszejko-Sochacki, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2003, s. 180).

Skarżąca powinna szczegółowo wskazać, w czym wyraża się naruszenie jej prawa, tymczasem poprzestaje ona na: wskazaniu wzorca wynikającego z art. 31 ust. 3 Konstytucji w *petitum* skargi oraz podniesieniu zarzutu jego naruszenia w treści skargi na s. 3 i 4. Na marginesie należy wskazać, że na samej s. 3, przy wyliczaniu wzorców kontroli konstytucyjności skarżąca niekonsekwentnie w jednym miejscu wskazuje art. 31 ust. 3 Konstytucji, w innym zaś go pomija.

Wobec powyższego trudno uznać, że takie „uzasadnienie” spełnia wymogi formalne skargi sformułowane w art. 47 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

23. Po trzecie wreszcie, trzeba podkreślić, że nawet, gdyby skarżąca skonkretyzowała w skardze zarzuty naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz poparła

je stosownymi argumentami, to w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego: „(...) z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (wyrok TK z 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06 oraz wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; zob. także postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06 oraz 25 listopada 2009 r., sygn. akt 30/07). Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02), obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją.

24. W świetle powyższej argumentacji, postępowanie w zakresie badania zgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z art. 31 ust. 3 Konstytucji **powinno zostać umorzone**, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W konsekwencji, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** w całości.

III. Analiza merytoryczna

1. Celowość i zakres analizy zgodności co do *meritum*

Na wypadek nieuwzględnienia wniosku Sejmu o umorzenie postępowania w całości i przystąpienia przez sąd konstytucyjny do merytorycznej oceny zakwestionowanej regulacji, Sejm przedstawia również analizę istoty zarzutów sformułowanych przez skarżącą. Niemniej także w takiej sytuacji aktualny pozostaje wniosek o umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

2. Zarzuty skarżące

Skarżąca – nie kwestionując konstytucyjności ustanowienia podatku od nieruchomości – swoje wątpliwości konstytucyjne kieruje pod adresem sposobu nałożenia tego obowiązku podatkowego, wskazując, że nastąpiło ono z naruszeniem zasad poprawnej legislacji.

Zdaniem skarżącej spółki zakwestionowane przepisy u.p.o.l.: „nie definiują w sposób poprawny, jasny i precyzyjny budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości”, naruszając tym samym zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji jako przepisy doprecyzowujące te zasady w stosunku do przepisów daninowych) i w konsekwencji uniemożliwiają skarżącej ustalenie przedmiotu opodatkowania.

Precyzując, na podstawie zawartej w zaskarżonej regulacji definicji „budowli” skarżąca – będąc w systemie tzw. samoobliczenia podatku – nie jest w stanie jednoznacznie ustalić, czy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości objęte są przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej.

W opinii skarżącej zakwestionowana regulacja narusza konstytucyjne zasady poprawnej legislacji przez to, że:

- 1) będąc częścią ustawy podatkowej, nie zawiera wyczerpującej regulacji w zakresie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości;
- 2) zawiera odesłanie do przepisów prawa budowlanego, które są przepisami, wobec których obowiązują inne (mniej restrykcyjne) standardy poprawnej legislacji niż w wypadku prawa podatkowego;
- 3) zawiera odesłanie, które nie uwzględnia odmienności katalogu źródeł prawa podatkowego i prawa budowlanego;
- 4) zawiera odesłanie do przepisów prawa budowlanego, które nie są jasne i precyzyjne;
- 5) zawiera odesłanie, które spowodowało sprzeczność w systemie prawa, bowiem zakres odesłania nie uwzględnia tego, że opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości powinny być objęte obiekty niezmienną wartość w trakcie użytkowania, a więc nieruchomości w ujęciu cywilistycznym.

3. Wzorce kontroli

1. Uwzględniając korektę w zakresie doboru wzorców kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie (zob. pkt II. 13. pisma), należy stwierdzić, że jakkolwiek skarżąca podnosi zarzut naruszenia jej prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji), to ze względu na sposób sformułowania zarzutów zasadnicze znaczenie ma kwestia oceny zakwestionowanej regulacji z perspektywy art. 2 Konstytucji.

2. Na potrzeby niniejszej sprawy, w odniesieniu do art. 64 ust. 1 Konstytucji wystarczająca w tym miejscu jest konstatacja, że stanowi on normatywną podstawę prawa podmiotowego jednostki do żądania ochrony prawnej prawa do własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia.

W zgodnej opinii Trybunału Konstytucyjnego i nauki prawa, art. 64 Konstytucji określa nie tylko prawo podmiotowe, ale ustanawia również ogólną zasadę ustrojową, wokół której zbudowany jest cały porządek społeczny i prawny państwa (por. np. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 64, s. 5-6; S. Jarosz-Żukowska, *Konstytucyjna zasada ochrony własności*, Kraków 2003, s. 32-43; wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, na tle art. 64 Konstytucji, został ugruntowany pogląd, że: „na ustawodawcy zwykłym spoczywa tym samym nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać” (zob. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05; 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08).

Sposób ograniczenia prawa własności wskazuje – będący również wzorcem kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie – art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym: „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Z tego przepisu wyprowadzany jest bezwzględny zakaz naruszania istoty prawa własności, co oznacza, że ustawodawca

nie może przyjmować regulacji prawnych, które uniemożliwiałyby korzystanie z prawa własności (zob. wyrok TK z 21 marca 2000 r., sygn. akt K 14/99).

Z tej perspektywy należy postrzegać zarzuty skarżącej, która kwestionuje zaskarżoną regulację z uwagi na fakt, że – jej zdaniem – ustawodawca ustanowił regulację z zakresu prawa podatkowego, która jest dotknięta wadami legislacyjnymi na tyle poważnymi, że jej stosowanie prowadzi do uszczuplenia w sferze praw majątkowych skarżącej.

3. Jak już wspomniano, naruszenie wzorców wynikających z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji skarżąca wiąże z uchybieniem art. 2 Konstytucji, który stanowi: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Zasada demokratycznego państwa prawnego ma charakter klauzuli generalnej o wielopłaszczyznowej treści i dopiero w procesie wykładni art. 2 Konstytucji judykatura i doktryna wyodrębniły szereg zasad pochodnych, które w wypadku kontroli konstytucyjności stanowią samodzielne wzorce kontroli.

Z treści uzasadnienia skargi wynika, że skarżąca łączy podniesione zarzuty z zasadami poprawnej legislacji oraz z powiązanymi z nią: zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadą bezpieczeństwa prawnego. Zasady poprawnej legislacji obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów, które winny być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym.

Z uwagi na wynikającą z art. 217 Konstytucji swobodę ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego, szczególne znaczenie ma zachowanie przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji przy stanowieniu prawa daninowego. Na ustawodawcy ciąży w tym względzie obowiązek „szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji” (wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02), które wymagają m.in. by precyzyjnie wyjaśnił on, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje (zob. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 29 października 2003 r., sygn. akt K 53/02). Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego: „(...) nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych

zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową” (wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, zob. także wyroki TK z: 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; 5 listopada 2008 r., sygn. akt 79/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06).

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

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa „nie została wprowadzie wyraźnie wystawiona w tekście konstytucji, ale niewątpliwie należy ona do kanonu zasad składających się na pojęcie państwa prawnego w znaczeniu, w jakim pojęcie to występuje w art. 2 konstytucji” (wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99). Niekiedy nazywana jest ona także zasadą lojalności obywateli wobec państwa (por. np. wyroki TK z: 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt K 45/05; W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. V, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 34).

Istotę przywoływanej zasady sprowadzić można do zakazu uchwalania przez ustawodawcę przepisów będących „pułapkami” dla ich adresatów, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nieoczekiwanego wycofywania się przez państwo z wcześniej ustalonych reguł postępowania (por. np. wyrok TK z 19 kwietnia 2005 r., sygn. akt K 4/05). Zakres stosowania zasady lojalności państwa wobec obywateli obejmuje wszelkie sytuacje, w których dana regulacja prawna stanowi podstawę do podejmowania działań przez jednostkę w taki sposób, by obywatel mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć (zob. np. wyrok TK z 31 stycznia 2006 r., sygn. akt K 23/03).

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału: „Ustawodawca nie powinien swoimi działaniami podważać ufności obywateli w sprawiedliwość i racjonalność swoich działań” (wyrok TK z 29 czerwca 2005 r., sygn. akt SK 34/04).

Zasada bezpieczeństwa prawnego zakłada pewność prawa i ma – co Trybunał podkreślił m.in. w orzeczeniu z 2 marca 1993 r. (sygn. akt K 9/92) – ważne znaczenie w prawie regulującym daniny publiczne. Przy czym cechą pewności prawa należy postrzegać nie tyle jako nakaz stabilności przepisów prawa, która w dziedzinie prawa daninowego w określonej sytuacji ekonomicznej państwa może być trudna do osiągnięcia, lecz jako zespół cech prawa, które umożliwiają przewidywanie działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Tak rozumiana przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa. Służy zatem w konsekwencji realizacji zasady państwa prawnego.

5. Subsydiarnymi wzorcami kontroli zaskarżonej regulacji są art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Art. 84 Konstytucji stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”, natomiast art. 217 Konstytucji obowiązuje w brzmieniu: „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”. Oba przywołane przepisy wzmacniają funkcjonowanie zasad poprawnej legislacji przez to, że: „Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań (...). W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku” (wyrok TK z 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06). Natomiast związek art. 217 z art. 2 Konstytucji podkreślił Trybunał w przywoływanym już wyroku w sprawie o sygn. akt SK 39/06, wskazując, że w świetle tego wzorca ustawy zasadniczej, przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, muszą być określone, co oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu. Generalnie Trybunał podnosi, że: „Konstytucja wymaga, aby istotne elementy stosunku daninowego zostały określone w ustawie” (wyrok TK z 13 lipca 2011 r., sygn. akt K 10/09).

4. Analiza zgodności

1. Przechodząc do analizy zarzutów skarżącej i odpowiedzi na nie, trzeba stwierdzić, że w pierwszej kolejności skarżąca dyskredytuje zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłanie do przepisów prawa budowlanego, wywodząc, iż narusza ono zasady przyzwoitej legislacji i wymagania określoności przepisu podatkowego, ponieważ w jego konsekwencji w u.p.o.l. brakuje wyczerpującej regulacji w zakresie dookreślenia przedmiotu opodatkowania.

Ustosunkowując się do tego zarzutu, nie można zgodzić się z tym, że zastosowanie techniki legislacyjnej polegającej na odesłaniu do funkcjonujących w systemie prawnym instytucji, może być postrzegane *per se* jako naruszenie zasad prawidłowej legislacji.

Odwołując się do doktryny oraz dorobku orzeczniczego Trybunału Konstytucyjnego należy podkreślić, że stosowanie odesłań jest normalną techniką prawodawczą, podyktowaną takimi względami jak zwięzłość tekstu, zapewnienie niesprzeczności (z zachowaniem możliwości regulacji wyjątkowej) i różnorodność rangi aktów prawnych regulujących to samo zagadnienie (por. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 320, por. też S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do Zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 35). Odesłanie sformułowane w art. 1 a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. to klasyczny przykład odesłania zastosowanego w celu uniknięcia dwukrotnego powtarzania tych samych unormowań. Dopuszczalność posłużenia się taką techniką wynika *expressis verbis* z § 4 ust. 3 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908; dalej: z.t.p.), zgodnie z którym: „W ustawie można odsyłać do przepisów (...) innej ustawy”. Należy jednocześnie podkreślić, że z Konstytucji nie wynika przedmiotowy, dotyczący prawa podatkowego, zakaz stosowania techniki legislacyjnej polegającej na tworzeniu przepisów odsyłających międzyustawowo (zob. postanowienie TK z 18 października 2008 r., sygn. akt SK 69/05).

Zgodnie z wypowiedziami sądu konstytucyjnego dopiero „piętrowe” odesłania, które dodatkowo nie pozwalają na odtworzenie zakresu pojęcia, mogą *a casu* naruszać wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę prawidłowej legislacji (zob. wyroki TK z: 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02 oraz 27 listopada 2006 r., sygn. akt K 47/04).

W ocenie Sejmu odesłanie sformułowane w zakwestionowanej regulacji czyni zadość wskazanym wyżej wymaganiom. Należy przy tym zastrzec, że jakkolwiek zrekonstruowanie treści pojęcia „budowla” na gruncie przepisów prawa budowlanego (art. 3 pkt 1, 3 i 9 P.b.) może nieść ze sobą pewne trudności, to jednak nie jest niemożliwe (co zostanie wykazane w dalszej części pisma). Wobec powyższego powtarzanie definicji w u.p.o.l. byłoby nie tylko zbędne, ale i błędne w świetle § 4 ust. 1 z.t.p., który stanowi, że: „Ustawa nie może powtarzać przepisów zamieszczonych w innych ustawach”. Tym samym, mimo konieczności odwołania się przy rekonstruowaniu definicji „budowli” na potrzeby określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości do wielopoziomowych odesłań zawartych w słowniczku Prawa budowlanego, art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. można uznać za zgodny z art. 2 Konstytucji.

W celu uzupełnienia analizy, należy dodać, że Sejm podziela opinię składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt P 33/09, że jakkolwiek zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłanie do „przepisów prawa budowlanego” nie musi być równoznaczne z odesłaniem do P.b. (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09; wyroki NSA z 13 kwietnia 2011 r. sygn. akt: II FSK 144/10 oraz II FSK 1310/10), to jednak żaden inny akt normatywny regulujący zagadnienia związane z procesem budowlanym nie zawiera definicji określeń „obiekt budowlany” czy „urządzenie budowlane”, które są relewantne przy ustaleniu zakresu terminu „budowla” dla celów prawnopodatkowych (zob. wyrok TK z 13 września 2011 r.).

Warto jednocześnie przypomnieć, że odesłanie do przepisów prawa budowlanego (w zakresie pojęcia budowli i urządzenia budowlanego) jest w pełni zgodne z zasadą określoności prawa. Potwierdza to wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27 listopada 2006 r., sygn. akt K 47/04, w którym uznano za zgodne z Konstytucją odesłanie o takiej samej jak w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. treści zawarte w art. 1 ustawy z dnia 9 lipca 2003 r. o gwarancji zapłaty za roboty budowlane (Dz. U. Nr 180, poz. 1758, ze zm.).

2. Istotą zarzutów sformułowanych przez skarżącą jest to, że zakwestionowane przepisy nie definiują w sposób poprawny, jasny i precyzyjny budowli jako obiektu podlegającego podatkowi od nieruchomości, naruszają więc zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji jako

przepisy doprecyzowujące te zasady w stosunku do przepisów daninowych) i w konsekwencji uniemożliwiają podatnikowi ustalenie przedmiotu opodatkowania. Tym samym – w opinii skarżącej - zaskarżona regulacja w sposób niezgodny z Konstytucją ingeruje w prawo własności podatnika („ograniczenie prawa własności nie następuje w drodze ustawy”), naruszając art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji.

3. Podstawowym problemem konstytucyjnym w niniejszej sprawie jest więc kwestia, czy treść zaskarżonych przepisów jest na tyle poprawna, precyzyjna i jasna, aby umożliwić podatnikom, organom podatkowym i sądom administracyjnym dokonanie oceny, czy przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z tego względu należy podkreślić, że w wypadku wątpliwości co do znaczenia tekstu normatywnego, które dają się rozstrzygnąć w drodze wykładni, należy najpierw ustalić treść kwestionowanych przepisów w zakresie wyznaczonym przez skargę konstytucyjną inicjująca postępowanie w niniejszej sprawie (zob. wyrok TK z 8 maja 2000 r., sygn. akt SK 22/99).

Jak bowiem wskazał Trybunał Konstytucyjny: „Nie ma potrzeby orzekania o niekonstytucyjności przepisu ze względu na zasadę określoności, dopóki możliwe jest wydobyć z niego jednoznacznej normy (zwłaszcza wykorzystując językową metodę wykładni)” (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08).

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Termin „budowla”, zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznacza przy tym „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.

Z brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jednoznacznie wynika, że ustawodawca zdecydował się na stworzenie pojęcia budowli na potrzeby u.p.o.l., bowiem – recypując znaczenie pojęcia „budowla” z przepisów prawa budowlanego, rozszerza jednocześnie jego zakres, obejmując nim także urządzenia budowlane w rozumieniu

przepisów prawa budowlanego, które z kolei nie wchodzą w skład pojęcia budowli rekonstruowanego na podstawie art. 3 pkt 3 P.b.

5. Z uwagi na zastosowane w kwestionowanej regulacji odesłanie do przepisów prawa budowlanego w zakresie ustalenia znaczenia pojęć „budowla” i „urządzenie budowlane” (wchodzących w skład pojęcia „budowli” w ujęciu prawnopodatkowym), przy ocenie konstytucyjności zaskarżonych przepisów, należy odnieść się przede wszystkim do Prawa budowlanego.

W stanie prawnym relewantnym dla analizy zarzutów w niniejszej sprawie (zob. pkt I.6. pisma) art. 3 pkt 3 P.b. miał następujące brzmienie:

„Ilekcć 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”.

6. Natomiast ilekcć w P.b. jest mowa o urządzeniach budowlanych, należy przez to 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” (art. 3 pkt 9 P.b.).

Urządzenia budowlane mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu budowlanego (a więc także budowli, co wynika z art. 3 pkt 1 P.b.) zgodnie z jego przeznaczeniem. Jednocześnie należy podkreślić, że jakkolwiek każde urządzenie budowlane jest jednocześnie urządzeniem technicznym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. a P.b., to nie każde urządzenie techniczne jest urządzeniem budowlanym,

o którym mowa w art. 3 pkt 9 P.b. (zob. W. Piątek [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. A. Gliniecki, Warszawa 2012, s. 30).

7. Odnosząc się do konstrukcji definicji „budowli” w P.b. należy uznać, że ma ona charakter definicji zakresowej niepełnej (M. Zieliński, *Wykładnia prawa, zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2002, s. 199), o której mowa w § 153 ust. 3 z.t.p. Powyższy przepis stanowi, że: „Jeżeli nie jest możliwe sformułowanie definicji, o której mowa w ust. 1 lub 2 (tj. definicji zakresowej pełnej) można objaśnić znaczenie danego określenia przez przykładowe wyliczenie jego zakresu, wyraźnie wskazując przykładowy charakter wyliczenia przez posłużenie się sformułowaniami: «w szczególności» albo «zwłaszcza»”.

Również Trybunał Konstytucyjny uznał, że definicja budowli w P.b. ma charakter zakresowy cząstkowy, 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” (zob. wyrok TK w sprawie o sygn. akt P 33/09)

Jak wywiódł – powołując się na poglądy przedstawicieli doktryny – Trybunał w przywołanej sprawie „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, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (*argumentum a simili*) bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 168-169)”.

Odwołując się do poglądu, zgodnie z którym wykorzystanie definicji zakresowej niepełnej może mieć miejsce w sytuacji, gdy „pełne wyliczenie elementów zakresu może się okazać niemożliwe, także z tego powodu, że np. elementów tych jest zbyt wiele lub że ustawodawca w chwili formułowania definicji nie ma gruntownego rozeznania co do wszystkich elementów zakresu” (S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2004, s. 289), należy stwierdzić, że stosowanie definicji zakresowej niepełnej dopuszczalne jest w sytuacjach, w których nie jest możliwe precyzyjne ustalenie zakresu stosowania przepisu. W takiej sytuacji definicja niepełna pozwala na rozszerzenie zakresu normy prawnej, przez objęcie nią stanów faktycznych podobnych do elementów wymienionych w jej treści.

Działanie takie może być niezbędne dla zapewnienia realizacji celów prawa budowlanego. Zgodnie z uzasadnieniem projektu Prawa budowlanego, konieczność wprowadzenia tego aktu wynikała z niedostosowania poprzednio obowiązującej regulacji do zmieniających się warunków, ponieważ, jak wyjaśniał ustawodawca w uzasadnieniu do projektu P.b.: „Nie wszystkie przepisy prawa budowlanego były wystarczająco jasne i odpowiadały potrzebom społeczno-gospodarczym oraz mogły właściwie regulować pojawiające się nowe problemy i zjawiska na obszarze budownictwa” (druk sejmowy nr 63/II kad.). Prawo budowlane miało więc zapewnić organom administracji budowlanej niezbędną elastyczność, tak aby mogły one reagować na nowe zjawiska, na przykład na nowe rozwiązania techniczne i technologiczne w budownictwie.

Jakkolwiek stosowanie definicji zakresowych niepełnych nie powinno budzić wątpliwości konstytucyjnych na gruncie prawa administracyjnego, to uzasadnione obiektywnie wywołuje ich wykorzystanie na gruncie prawa podatkowego. Poprzez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. normy P.b. są bowiem elementem systemu prawa podatkowego i podlegają takim samym regułom i ograniczeniom konstytucyjnym jak regulacje prawnopodatkowe. Należy się zgodzić z tym, że definicja, która na gruncie innych gałęzi prawa zapewnia elastyczność jego stosowania, w prawie podatkowym może stać się definicją nieprecyzyjną.

8. Odnosząc się do pojęcia „urządzenia budowlane”, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: „Zawarta w art. 3 pkt 9 u.p.b. definicja tego wyrażenia 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 częściowej (urządzeniami budowlanymi są przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki). Przedstawiona definicja sama w sobie nie budzi istotnych wątpliwości w kontekście wymogów legislacyjnych przyjętych dla prawa budowlanego jako dziedziny prawa administracyjnego, chociaż bez wątpienia 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 (por. wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, Lex nr 553973, oraz wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08, Lex nr 576210). Podobnie jak w wypadku budowli, zastrzec należy, że nie jest wykluczone, by o uznaniu określonego urządzenia za urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b., poza definicją sformułowaną w art. 3 pkt 9 u.p.b., współdecydowały pozostałe przepisy tej ustawy lub załącznik do niej, a nawet inne regulacje prawne, w tym również akty podustawowe”.

9. Należy się zatem zastanowić, poddając analizie definicję „budowli” oraz „urządzenia budowlanego”, czy którykolwiek z przepisów P.b. lub innych aktów o randze ustawowej nie współkształtuje treści przywołanych pojęć w ten sposób, że pozwala na zakwalifikowanie przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej jako budowli w rozumieniu prawnopodatkowym.

Na wstępie Sejm pragnie podkreślić, że przychyła się do stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, który w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. akt P 33/09 wywiódł, że: „Sytuację taką [konieczności odwoływania się do innych ustaw przy ustalaniu zakresu pojęć – uwaga własna] w procesie stosowania prawa należy jednak, w zasadzie, uznać za typową, gdyż najczęściej okazuje się, że organy stosujące prawo muszą brać pod uwagę tzw. kontekst normatywny regulacji prawnej, co nie tylko wyklucza komfort odwołania się do przepisów jednego aktu normatywnego, lecz 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, jak ma to miejsce w rozpoznawanej przez WSA sprawie, której rozstrzygnięcie wymaga uwzględnienia unormowań prawa budowlanego oraz prawa geologicznego i górniczego, a szerzej – prawa administracyjnego”. W tym samym wyroku Trybunał wskazał także, że: „Złożone stany prawne, charakteryzujące się «nakładaniem» i «krzyżowaniem» regulacji stanowią, jak już zauważono, typową ośnowę rozstrzygnięć organów władzy publicznej, w tym sądów”. Ponadto należy podnieść, jak przyjęto w wyroku TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, że: „«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”.

Powołując się na przedstawicieli doktryny prawa podatkowego, Sejm pragnie zaznaczyć, że *signum specificum* procesu stosowania prawa podatkowego jest to, że wymagane jest ustalenie tzw. podatkowo-prawnego stanu faktycznego, na który składają się elementy określone w innych gałęziach prawa, ponieważ: „Prawo podatkowe w stopniu niespotykanym w innych gałęziach prawa funkcjonuje na pograniczu prawa publicznego i prawa prywatnego. Zbliżone jest ono bowiem, w dziedzinie prawa ustrojowego i procedury, do prawa administracyjnego, natomiast przy konstruowaniu podatkowo-prawnego stanu prawnego wykorzystuje w szerokim zakresie instytucje prawa cywilnego i prawa handlowego – przyjmując je w pełni lub modyfikując dla własnych potrzeb” (R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 13).

Wychodząc z założenia, że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane *per analogiam* na niekorzyść podatników oraz że niedopuszczalna jest ich wykładnia rozszerzająca, należy stwierdzić, że nie do pogodzenia z konstytucyjnymi standardami byłby przypadek, w którym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości objęte byłyby obiekty budowlane czy też urządzenia budowlane uznane za budowle w wyniku zastosowania przywołanych rodzajów wykładni.

A contrario, jeżeli – w realiach niniejszej sprawy – kwalifikację przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej jako budowli będą determinowały przepisy albo Prawa budowlanego, albo innych ustaw, to będzie ona zgodna z Konstytucją.

10. Uwzględniając powyższe ustalenia, należy zauważyć, że jakkolwiek P.b. nie zawiera definicji pojęcia „przewody telekomunikacyjne” (kwalifikacja „kanalizacji kablowej” jako budowli w rozumieniu prawnopodatkowym jest w niniejszej sprawie bezsporna), to należy wskazać, że załącznik do tej ustawy, zalicza „sieci telekomunikacyjne” do kategorii XXVI obiektów budowlanych.

W związku z tym, że już sama u.p.o.l. precyzuje negatywny zakres odesłania do przepisów prawa budowlanego, w konsekwencji czego budowlą na potrzeby określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie może być obiekt budowlany stanowiący budynek lub obiekt małej architektury, uprawnione jest stwierdzenie, że sieci telekomunikacyjne, których nie można zakwalifikować jako budynku lub obiektu małej architektury, są budowlą.

Pozostaje w tym miejscu dookreślić, czy i w jaki sposób pojęcie „przewody telekomunikacyjne” można odnieść do pojęcia „sieci telekomunikacyjne”.

Zważywszy, że w P.b. nie zawarto definicji terminu „sieci telekomunikacyjne”, to należy poszukiwać jej w innych aktach rangi ustawowej. Zgodnie z art. 2 pkt 35 ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. Nr 171, poz. 1800 ze zm.) sieć telekomunikacyjna oznacza „systemy transmisyjne oraz urządzenia komutacyjne lub przekierowujące, a także inne zasoby, w tym nieaktywne elementy sieci, które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą przewodów [podkreślenie własne], fal radiowych, optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną, niezależnie od ich rodzaju”.

W świetle tej definicji sieć telekomunikacyjna stanowi „obiekt budowlany będący zbiorem węzłów oraz linii telekomunikacyjnych i łączy między węzłami” (wyrok NSA z 27 października 2011 r., sygn. akt II FSK 484/10). Należy w związku z tym przyjąć, że sieć telekomunikacyjna składa się z wielu elementów tworzących całość techniczno-użytkową, podstawowym zadaniem sieci jest bowiem przekazywanie danych w celu komunikacji między różnymi punktami.

Trzeba zaznaczyć w tym miejscu, że Trybunał Konstytucyjny zaakceptował dominujący w orzecznictwie pogląd (zob. wyroki NSA z: 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2112/08; 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2168/08; 13 maja 2010 r., sygn. akt [wyrok w sprawie skarżącej]; 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1931/09; 13 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1932/09), że całość techniczno-użytkową ma stanowić sama budowla, za czym przemawiają wnioski wynikające z porównania treści lit. a i lit. b pkt 1 art. 3 P.b. „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. Ustanowienie wymogu tworzenia całości techniczno-użytkowej przez same budowle okazuje się natomiast celowe z dwóch powodów. Po pierwsze, biorąc pod uwagę, że omawiana kategoria, inaczej niż budynki, jest wyjątkowo zróżnicowana, pojawiają się niekiedy wątpliwości, jakie konkretne obiekty do niej przynależą, a kryterium powiązań techniczno-użytkowych stanowi niezbędną pomoc w ich eliminowaniu. Po drugie, 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” (zob. wyrok TK w sprawie o sygn. akt P 33/09).

Przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej mieszczą się w pojęciu sieci telekomunikacyjnej (tworząc całość techniczno-użytkową) i tym samym mogą zostać zaliczone do budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i w konsekwencji – do budowli będących przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Warto w tym miejscu podkreślić, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wyraźnie nakazuje przyjąć definicję budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, co oznacza, że relewantny w ustalaniu zakresu tego pojęcia może być nie tylko art. 3 pkt 3 P.b., ale także inne przepisy tej ustawy, z załącznikiem do niej włącznie.

Z uwagi na powyższe nie można przyjąć, że ustalenie, iż przewody telekomunikacyjne umieszczone w kanalizacji kablowej stanowią wraz z nią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest wynikiem niedopuszczalnej wykładni *per analogiam*.

Za taką kwalifikacją przewodów telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej opowiadają się zarówno przedstawiciele doktryny (R. Dowgier, *Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 12, s. 26; L. Etel, B. Pahl, *Opodatkowanie linii kablowych ułożonych w kanalizacji kablowej*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 4, s. 34; P. Borszowski, *Podatek od nieruchomości od budowli telekomunikacyjnych w postaci kanalizacji kablowych wraz z liniami kablowymi*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2008, nr 2, s. 25), jak i sądy administracyjne (zob. wyroki NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt: II FSK 1675/09 i FSK 2049/09; 5 października 2010 r., sygn. akt: II FSK 866/09, II FSK 809/09, II FSK 1982/09 i II FSK 1240/10; 21 stycznia 2011 r., sygn. akt: II FSK 1338/10, II FSK 2011/10 i II FSK 2017/10; 20 września 2011 r., sygn. akt: II FSK 552/10 i II FSK 553/10).

W przywołanych judykatach podkreśla się także, że przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej tworzą telekomunikacyjną sieć techniczną, która została *expressis verbis* wymieniona jako przykład budowli w art. 3 pkt 3 P.b. i z tego względu podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

11. Skoro w niniejszej sprawie przedmiotem zastrzeżeń skarżącej jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, to o uznaniu zaskarżonej regulacji za zgodną bądź niezgodną z konstytucyjnymi standardami poprawnej legislacji będzie decydowało to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w określonych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, test określoności kwestionowanych przepisów jest przeprowadzany za pomocą dwóch kryteriów „1) precyzyjności, czyli możliwości odkodowania norm z przepisów prawnych za pomocą reguł interpretacyjnych przyjętych w określonej kulturze prawnej, tj. treść praw i obowiązków powinna być jednoznaczna i umożliwiać ich egzekwowanie; 2) komunikatywności, czyli zrozumiałości przepisu na gruncie języka powszechnego. Stopień określoności danej regulacji należy w każdym wypadku odnosić do okoliczności prawnych i faktycznych sprawy, a o niekonstytucyjności można orzec, jeśli nie ma możliwości usunięcia wątpliwości w drodze wykładni (wyrok TK z 19 maja 2011 r., sygn. akt K 20/09; zob. także wyrok TK z 19 lipca 2011 r., sygn. akt K 11/10).

W związku z tym należy stwierdzić, że skoro, posługując się dopuszczalnymi metodami wykładni, można ustalić, że – w zakresie wyznaczonym skargą konstytucyjną – przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej są budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a tym samym stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to oznacza, że mamy do czynienia z regulacją spełniającą kryteria poprawnej legislacji.

Na marginesie tej części rozważań trzeba przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny „podkreślał już w swym orzecznictwie, że skoro Konstytucja nakłada na prawodawcę obowiązek stanowienia prawa zgodnego z wymaganiami o tak generalnym charakterze, jak demokratyczne państwo prawne czy zaufanie obywatela do państwa, to nakazuje to Trybunałowi Konstytucyjnemu interweniować tylko w tych wypadkach, gdy ustawodawca przekroczy zakres swej swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie wspomnianych klauzul konstytucyjnych stanie się ewidentne, prowadząc do naruszenia praw i wolności obywateli, czy podmiotów gospodarczych” (wyrok TK z 27 listopada 2006 r., sygn. akt K 47/07).

12. Na uwzględnienie nie zasługuje także zarzut skarżącej, że odesłanie w zakwestionowanej regulacji do przepisów prawa budowlanego jest niezgodne z art. 2 Konstytucji, a konkretnie z wywodzoną zeń zasadą ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz wymogiem pewności prawa, przez to, że nie uwzględnia różnic w celach regulacji podatkowej i budowanej a w konsekwencji – różnic w ograniczeniach, które powinny być uwzględniane w procesie stanowienia i zmiany odnośnej regulacji (skarga, s. 12-15). Skarżąca

wskazuje przy tym, powołując się na orzecznictwo sądu konstytucyjnego, że w kontekście prawa podatkowego należy uwzględnić odpowiedni okres *vacatio legis*, gdyż: „(...) zbyt krótkie *vacatio legis* uniemożliwiałyby przygotowanie do objęcia (...) obiektów opodatkowaniem, co z kolei skutkowałoby ryzykiem niewywiązania się w rzetelny sposób z obowiązku zadeklarowania prawidłowej kwoty podatku” (skarga, s. 13). Ponadto skarżąca wskazuje, że z uwagi na roczny system rozliczania podatku od nieruchomości i przy uwzględnieniu możliwości zmiany przepisów budowlanych w dowolnym momencie roku podatkowego, zmiana w przepisach Prawa budowlanego może spowodować niepewność co do obowiązującego prawa podatkowego i tym samym naruszyć zasadę pewności prawa. Odnosząc się do tych zarzutów należy stwierdzić, że redakcja art. 79 Konstytucji nie pozostawia żadnych wątpliwości, że ustawa zasadnicza przyznaje prawo do złożenia skargi konstytucyjnej jedynie temu, „czyje prawa zostały naruszone”, oznacza to, że naruszenie w chwili wnoszenia skargi musi być aktualne i realne (zob. postanowienia TK z: 13 lutego 2008 r., sygn. akt SK 5/07; 20 czerwca 2011 r., sygn. akt SK 1/11). W szczególności zaś nie chodzi o zagrożenie potencjalne, czyli o to, że prawa skarżącego mogą być naruszone w przyszłości (zob. Z. Czeszejko-Sochacki, *op. cit.*, Warszawa 2003, s. 271 i n.).

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt niniejszej skargi, należy zauważyć, że skarżąca, formułując zarzuty naruszenia zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz pewności prawa, nie znalazła się jeszcze w sytuacji, którą opisuje w uzasadnieniu skargi. Z tego względu zarzuty te nie mogą być przedmiotem merytorycznego badania w niniejszej sprawie.

Uwzględnienie przywołanego zarzutu oznaczałoby rozszerzenie podstaw skargi konstytucyjnej na hipotetyczne stany faktyczne, co pozostawałoby w sprzeczności z przyjętym przez ustrojodawcę modelem skargi konstytucyjnej, która ma stanowić nadzwyczajny subsydiarny środek ochrony konstytucyjnych praw i wolności.

13. Kolejnym argumentem, który miałby – w opinii skarżącej – świadczyć o naruszeniu przez kwestionowaną regulację zasad poprawnej legislacji, jest to, że odesłanie w niej zawarte prowadzi do sprzeczności w systemie prawa, a to z tego względu, że doprowadza do wyznaczenia zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, który obciąża wartość niezmienną się w czasie użytkowania. Tak

sformułowany zarzut skarżącej należy odczytywać w ten sposób, że T S.A. kwestionuje unormowanie, które jest sprzeczne z celem u.p.o.l., ponieważ tytuł ustawy wskazuje, że celem tym miało być opodatkowanie wyłącznie nieruchomości w ujęciu cywilistycznym.

Odnosząc się do tego zarzutu, należy stwierdzić, że – czyniąc zadość § 18 w zw. z § 16 z.t.p., zgodnie z którym w tytule ustawy należy określić możliwie najzwęższej jej przedmiot, jednakże w sposób adekwatnie informujący o jej treści – ustawodawca wyraźnie określił, że przedmiotem regulacji będą podatki i opłaty lokalne. Doprecyzowanie rodzajów podatków i opłat lokalnych nastąpiło w art. 1 u.p.o.l., zaś przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., z którego jednoznacznie wynika, że przedmiotem tego podatku ustawodawca uczynił nieruchomości i obiekty budowlane (budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej).

Zważywszy, że z art. 217 Konstytucji wynika tzw. władztwo daninowe państwa (zwane też podatkowym), a więc prawo stanowienia i egzekwowania danin publicznych, w związku z czym państwo dysponuje znacznym stopniem swobody działania (por. wyrok TK z 16 marca 2010 r., sygn. akt K 24/08), zaś przedmiotem obowiązku daninowego mogą być rozmaite stany faktyczne i prawne (zob. wyrok z 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98), nie można przychylić się do poglądu skarżącej, że podatkiem od nieruchomości powinny być objęte jedynie nieruchomości w rozumieniu przepisów prawa cywilnego, a więc tylko te obiekty budowlane będące jednocześnie nieruchomościami.

14. O niedającym się pogodzić z konstytucyjnymi zasadami poprawnej legislacji braku precyzji i określoności zakwestionowanej regulacji ma wreszcie świadczyć – w opinii skarżącej – brak jednolitej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w judykatach sądów administracyjnych w zakresie, w jakim przyjmuje się, że budowlą są obiekty wymienione w art. 3 pkt 3 P.b., do którego odsyła zaskarżony przepis (skarga, s. 28-33). Formułując w ten sposób uzasadnienie zarzutu naruszenia zasad poprawnej legislacji, skarżąca przywołała przykłady wypowiedzi sądów administracyjnych (wyroki NSA z 13 maja 2010 r., sygn. akt: II FSK 252/09, II FSK 858/09, , II FSK 1117/09, II FSK 1119/09, II FSK 1581/09, II FSK1584/09, II FSK 1584/09, II FSK 1931/09, II FSK 1932/09, II FSK 2143/09; 17 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1601/09; 29 października 2010 r., sygn. akt: II FSK

1010/09, II FSK 1011/10 i II FSK 1078/10; 30 listopada 2010 r., sygn. akt: II FSK1207/09 i II FSK 616/10; 17 grudnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1499/09; 19 stycznia 2011 r., sygn. akt: II FSK 543/10 i II FSK 743/10; 27 stycznia 2011 r., sygn. akt II FSK 1575/09; 10 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 215/10), w których – jakkolwiek stwierdzano, że przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej są budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b., a tym samym stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości – to kwalifikacja ta była poprzedzona przeprowadzeniem odmiennej argumentacji. W przywołanych wyrokach NSA odwoływał się do tego, że przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej stanowią sieć uzbrojenia terenu definiowaną w ustawie z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.), która jest budowlą *expressis verbis* wymienioną w art. 3 pkt 3 P.b.

Powyższe zarzuty odnoszą się – zdaniem Sejmu – do zagadnienia stosowania prawa przez sądy i nie mogą być uwzględniane w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, gdyż: „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, a nie do ustalania skutków prawnych określonych sytuacji faktycznych. Nie leży w jego kompetencjach określanie, która – z kilku uznanych przez sądy za dopuszczalne – interpretacji określonego przepisu jest właściwa. Działalność Trybunału ma na celu wyeliminowanie z porządku prawnego normy niezgodnej z Konstytucją, a nie przesądzenie, który z możliwych wariantów interpretacyjnych wyrażającego tę normę przepisu powinien być przyjęty przez sądy” (wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02).

Sejm ma świadomość, że jakkolwiek: „W przypadkach wątpliwości co do znaczenia tekstu normatywnego, które dają się rozstrzygnąć w drodze wykładni, TK przed przystąpieniem do oceny konstytucyjności kwestionowanego aktu normatywnego lub jego fragmentu musi ustalić treść kwestionowanych przepisów w zakresie wyznaczonym przez wniosek, pytanie prawne lub skargę konstytucyjną”, zaś „Brak jednolitego stanowiska w orzecznictwie i literaturze, a w szczególności występowanie rozbieżności interpretacyjnych, wskazuje na niezbędność samodzielnego ustalenia przez Trybunał Konstytucyjny treści badanego przepisu” (wyrok TK z 8 maja 2000 r., sygn. akt SK 22/99), to jednocześnie Trybunał rozstrzyga

w ten sposób wątpliwości co do właściwej wykładni badanego przepisu tylko wówczas, gdy spośród rysujących się kierunków tej wykładni tylko jeden z nich prowadzi do ustalenia treści normy prawnej zgodnej z Konstytucją.

Kwestia wyboru jednego z przedstawionych w niniejszej sprawie wariantów wykładni zaskarżonej regulacji nie jest doniosła konstytucyjnie, tzn. od kierunku tego wyboru nie zależy, czy zakwestionowane przepisy mogą być uznane za zgodne Konstytucją. Podnoszone przez skarżącą rozbieżności dotyczą bowiem metod wykładni dokonywanej przez sądy, ale nie jej ostatecznego wyniku (ustalenia czy przewody telekomunikacyjne położone w kanalizacji kablowej są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości). W konsekwencji z perspektywy podatnika (jednostki) nie występuje więc – spowodowany nieprecyzyjnością przepisów ustalających przedmiot opodatkowania – stan niepewności prawnej co do ciążących na nim obowiązków podatkowych.

W świetle możliwości interpretacyjnych wykazanych w przywołanych judykatach sądów administracyjnych należy zauważyć, że jednolitości linii orzeczniczej nie można utożsamiać z jej jednością. Poważne trudności (jeśli nawet nie niemożliwość) w jej osiągnięciu wynikają przede wszystkim z tego, że w obrębie materii regulowanych przepisami prawa administracyjnego występuje istotne różnicowanie stanów faktycznych, ale również z uwagi na to, że na gruncie rodzimej kultury prawnej akceptowalnych jest wiele metod wykładni prawa w procesie jego stosowania. W szczególności trzeba podkreślić wzrost znaczenia metod argumentacyjnych, alternatywnych dla subsumcyjnego (sylogistycznego) modelu stosowania prawa, co jest wynikiem m.in. konieczności objęcia przepisami prawa różnorodnych stanów faktycznych i w konsekwencji rosnącego zakresu otwartości pojęć języka prawnego (tak jak w niniejszej sprawie pojęcia „budowla”). Model argumentacyjny nakazuje sięgać do jak najszerszej palety relewantnych argumentów w procesie uzasadniania decyzji sędziowskiej.

Z perspektywy poczynionych ustaleń należy podkreślić, że przywoływane przez skarżącą rozbieżności w argumentacji sądów administracyjnych nie prowadzą do niezgodności z prawem przyjmowanych przez nie rozstrzygnięć ani nie wzmocniają argumentacji na rzecz tezy o niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji.

15. Zważywszy wskazane okoliczności i argumenty, uprawnione jest stwierdzenie, że zaskarżona regulacja, w zakresie wskazanym w *petitum* pisma, nie narusza zasad prawidłowej legislacji i w konsekwencji **jest zgodna** z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz