



PK VIII TK 51.2016

SK 48/15

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCELARIA	
wpl. dnia	05. 09. 2016
L.dz.	L.zał.

W związku ze skargą konstytucyjną T S.A. z siedzibą w
W o stwierdzenie niezgodności art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2
ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U.
z 2014 r., poz. 849 ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 i
art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

- na podstawie art. 53 ust. 1 oraz art. 47 ust. 2 w związku z art. 34 ustawy z dnia
22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U., poz. 1157)

- przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.), w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683), rozumiany w ten sposób, że dopuszcza - dla potrzeb określenia przedmiotu

opodatkowania podatkiem od nieruchomości - kwalifikowanie obiektów budowlanych do kategorii budowli przy uwzględnieniu kryterium funkcjonalnego tych obiektów, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 83 ust. 1 w związku z art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale konstytucyjnym (Dz.U., poz. 1157) – wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 9 lipca 2015 r. T S.A. (dalej: Skarżąca, Spółka; wcześniej działająca pod nazwą „P S.A. z siedzibą w W) zakwestionowała zgodność art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r., Nr 9, poz. 84 ze zm.; dalej: u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art., 2, art. 32 ust. 1, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

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

Spółka złożyła deklaracje na podatek od nieruchomości za lata 2004 - 2009, w których wykazała do opodatkowania w pozycji „budynek związane z działalnością gospodarczą” dwa kontenery telekomunikacyjne, wchodzące w skład znajdujących się na terenie S

o powierzchni użytkowej m² oraz o powierzchni użytkowej m².

Prezydent Miasta S _____ wszczął w dniu _____ października 2010 r. postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za lata 2005 - 2010, po czym, postanowieniem z dnia _____ października 2010 r., powołał biegłego i dopuścił jego opinię w sprawie. W dniu _____ września 2011 r. organ pierwszej instancji dokonał oględzin

W dniu _____ grudnia 2011 r. Prezydent Miasta S _____, działający jako organ pierwszej instancji, wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego Spółki w podatku od nieruchomości za 2006 r. (decyzja z dnia _____ grudnia 2011 r., znak: _____), zaś w dniu _____ grudnia 2011 r. organ ten wydał kolejne dwie decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego Skarżącej w podatku od nieruchomości za lata 2007 i 2008 (odpowiednio decyzja z dnia _____ grudnia 2011 r., znak: _____ oraz decyzja z dnia _____ grudnia 2011 r., znak: _____).

Zdaniem tego organu, przedmiotowe kontenery komunikacyjne stanowią tymczasowe obiekty budowlane zgodnie z art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U z 2003 r. Nr 207, poz. 2016 ze zm.) i są budowlami. Fakt ten został potwierdzony - w ocenie organu I instancji - umowami zawartymi przez spółkę z właścicielami gruntów, w których został określony czas trwania najmu i przedmiot w postaci lokalizacji sprzętu. Przedmiotowe obiekty nie stanowią części składowych gruntów, a jedynie połączone są z gruntem dla przemijającego użytku. Organ I instancji wskazał ponadto na art. 47 i art. 48 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.) i wywiódł z nich, że skoro obiekt nie jest nieruchomością budynkową ani nie jest częścią składową gruntu, to nie może być budynkiem w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zdaniem organu, budynkiem jest bowiem obiekt, m.in., trwale związany z gruntem, a trwały związek z gruntem obiektu budowlanego występuje jedynie wówczas, gdy nie został on wzniesiony na określony czas.

Po rozpoznaniu środków odwoławczych P _____ S.A. z siedzibą w W _____ (obecnie działającej jako T _____ S.A. z siedzibą w W _____) Samorządowe Kolegium Odwoławcze w S _____ utrzymało w mocy zaskarżone decyzje organu podatkowego I instancji (decyzja z dnia _____ kwietnia 2011 r.,

znak w zakresie określenia wysokości zobowiązania podatkowego od nieruchomości za 2006 r.; decyzja z dnia kwietnia 2012 r., znak w zakresie wysokości zobowiązania podatkowego od nieruchomości za 2007 r. oraz decyzja z dnia kwietnia 2012 r., znak w zakresie określenia wysokości zobowiązania podatkowego od nieruchomości za 2008 r.).

Organ II instancji wskazał, że istota rozpatrywanej sprawy polega na rozstrzygnięciu kwestii, czy organ I instancji zasadnie uznał, iż kontenery telekomunikacyjne położone na terenie

oraz są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 5 ustawy - Prawo budowlane i w związku z tym powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według ich wartości (w przypadku zaliczenia ich do kategorii budowli), czy też, jak dowodzi Spółka, według ich powierzchni użytkowej (w przypadku zaliczenia ich do kategorii budynków). Organ wskazał, że podatnikiem jest osoba prawna, będąca właścicielem obiektów budowlanych, tj. zarówno budynków lub ich części, jak i budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Organ II instancji uznał, że okoliczność, iż kontenery telekomunikacyjne, będące przedmiotem decyzji podatkowych, posadowione zostały na fundamencie, nie dowodzi, że stają się one automatycznie budynkami. Kontener przymocowany do fundamentu jest bowiem związany tylko z nim, nie jest natomiast trwale związany z gruntem. Zdaniem organu, okoliczność ta wyklucza możliwość uznania kontenerów telekomunikacyjnych za budynki, za które uważa się obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadające fundamenty i dach. Zdaniem organu, przedmiotowe kontenery należą do kategorii tymczasowych obiektów z uwagi na brak trwałego związania z gruntem. Fakty te zostały jednoznacznie potwierdzone poprzez dokonanie oględzin kontenerów. Z oględzin tych wynika, że kontener telekomunikacyjny położony na posadowiony jest na betonowych podporach znajdujących się wzdłuż ściany frontowej oraz wzdłuż ściany tylnej. Kontener telekomunikacyjny położony na posadowiony jest zaś na sześciu betonowych podporach,

znajdujących się w rogu obiektu oraz pośrodku ścian bocznych. Powyższe czynności dowodowe pozwoliły na uznanie przedmiotowych kontenerów za tymczasowe obiekty budowlane, z uwagi brak ich trwałego związania z gruntem. Samorządowe Kolegium Odwoławcze uznało ponadto, iż termin „obiekt budowlany” obejmuje również tymczasowy obiekt budowlany, innymi słowy - każdy tymczasowy obiekt budowlany stanowi obiekt budowlany w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (aktualny tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.).

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w S uznało, że organ podatkowy I instancji w sposób prawidłowy przeprowadził postępowanie dowodowe i wydał decyzje zgodne z przepisami prawa podatkowego, określając prawidłowo wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S oddalił skargi złożone przez Skarżącą na wskazane powyżej decyzje Samorządowego Kolegium Odwoławczego w S (odpowiednio wyrokami z dnia października 2012 r.: sygn. akt - w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2006 r.; sygn. akt - w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2007 r. oraz sygn. akt - w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2008 r.).

W uzasadnieniu orzeczeń Wojewódzki Sąd Administracyjny w S wskazał m.in., że pojęcie „obiekt budowlany” należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w ustawie - Prawo budowlane. Zdaniem sądu, wynika to jednoznacznie z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., w którym stwierdza się, że budynkiem i budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. U.p.o.l. odsyła bowiem do definicji obiektu budowlanego zawartej w tych przepisach. Sąd uznał, że taka konstrukcja normy prawnej ma swoje następstwa przy ustalaniu rzeczy podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają wszystkie obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, z wyjątkiem tzw. obiektów małej architektury. Natomiast o tym, czy te obiekty budowlane będą opodatkowane jako budynki, czy też jako budowle, decydują postanowienia u.p.o.l., w której znajdują się definicje tych pojęć. Zdaniem sądu, kontener telekomunikacyjny stanowi tymczasowy obiekt budowlany. Sąd podniósł, że kategorie „budynek” i „budowla”, których definicje statuowane zostały w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., mieszczą się w zbiorze - kategorii

prawnej „obiekty budowlane”. U.p.o.l. nie definiuje przy tym pojęcia „obiekt budowlany”, odsyłając do unormowań prawa budowlanego. Definicja ta zaś została skonstruowana w prawie budowlanym przy użyciu definicji budynku, budowli oraz obiektu małej architektury. Sąd skonstatował, że wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego ma charakter wyczerpujący, zatem każdy obiekt budowlany można zaliczyć do jednej z trzech wymienionych kategorii. Sąd przyjął, że, zgodnie z unormowaniami prawa budowlanego, tymczasowe obiekty budowlane nie stanowią odrębnej kategorii obiektów budowlanych, lecz jedynie, z uwagi na ich specyficzne cechy, stanowią ich odrębną odmianę. Tymczasowe obiekty budowlane stanowią tylko pewną odmianę w zbiorze obiektów budowlanych. Przepis art. 3 ust. 5 Prawa budowlanego statuuje dwa zespoły cech, które przesądzają o uznaniu obiektów budowlanych za tymczasowe. Pierwszy zespół cech to cechy odnoszące się do czasowego użytkowania tych obiektów w okresie krótszym od ich trwałości i perspektywa ich przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki. Drugi zespół cech dotyczy braku trwałego połączenia z gruntem. Zdaniem sądu, sporny w sprawie obiekt budowlany - kontener telekomunikacyjny - mieści się w zakresie ich odmiany nazwanej w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego „tymczasowym obiektem budowlanym”, nie może jednak być zaliczony do budynków w ramach definicji wynikającej z przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., albowiem ten przepis wymaga, aby obiekt budowlany w postaci budynku był trwale związany z gruntem. Może jednak być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ponieważ nie jest budynkiem ani też obiektem małej architektury. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S uznał, że definicja budowli w prawie budowlanym została skonstruowana na zasadzie definicji negatywnej oraz „przykładowego wyliczenia”. Wskazał, że tymczasowe obiekty budowlane stanowią swoistą odmianę obiektów budowlanych i, z uwagi na fakt, że nie mogą być zaliczone do budynków, mogą mieścić się w kategorii budowli.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił argumentację WSA, podkreślając, że o dokonaniu właściwej kwalifikacji obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy podatkowej powinno również decydować jego przeznaczenie (wyroki NSA z dnia lutego 2015 r., sygn. akt: , i).

NSA uznał, że analiza przytoczonych w tych orzeczeniach ustawowych definicji pojęć: „obiekt budowlany”, „budynek” i „budowla”, w rozumieniu u.p.o.l. oraz prawa budowlanego, dowodzi, iż nie można elementów (cech) danego obiektu - kontenera telekomunikacyjnego, na który składają się zarówno urządzenia telekomunikacyjne, jak i zabezpieczające je przegrody (ściany) żelbetowe albo stalowe (blachy w płytach warstwowych), drzwi wejściowe i dach (strop - podłoga), zawęzić jedynie do elementów (cech) charakterystycznych dla budynku. Zdaniem sądu, nie może być istotnym wyznacznikiem przy kwalifikacji takiego obiektu jego wielkość, kształt zewnętrzny, bryła obiektu czy też to, z jakich materiałów wykonano zewnętrzne zabezpieczenie obiektu. Okoliczność, że w spornych obiektach budowlanych kontenerów telekomunikacyjnych znalazły się między innymi elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nie oznacza, iż obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu tej regulacji prawnej. Normodawca, w pojęciu „budynek”, o którym mowa, nie zawarł zapisu, że nie może on być budowlą. Z definicji budowli wynika natomiast jednoznacznie, że budowlą może być każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury.

NSA uznał, iż wykładnia normy prawnej, dającej się wyprowadzić z przepisów regulujących pojęcia: „obiekt budowlany”, „budowla” oraz „budynek”, pozwala na przyjęcie, że jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l. Zdaniem sądu, budynek taki staje się obiektem budowlanym.

W uzasadnieniach analizowanych wyroków NSA podkreślił, że przy dokonywaniu kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze ich elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystania danego obiektu jako całości. Resumując, NSA wskazał, że właściwa kwalifikacja obiektu budowlanego jako budynku lub budowli do opodatkowania podatkiem od nieruchomości to proces oparty również o analizę przeznaczenia (funkcji) danego obiektu.

W *petitum* skargi konstytucyjnej podniesiono zarzut niezgodności art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach

lokalnych z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Na wstępie rozważań w niniejszej sprawie należy podkreślić, że Skarżąca kwestionuje konstytucyjność wskazanych unormowań u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. Mając na uwadze tak skonstruowany zarzut braku zgodności z Konstytucją zaskarżonych regulacji, tj. art. 2 ust. 1 i art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., należy dostrzec, że brzmienie kwestionowanych uregulowań zostało nadane ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683) i do chwili obecnej pozostaje w niezmienionym kształcie normatywnym. Tym samym przedmiot rozważań stanowić będzie uregulowanie ustawowe w brzmieniu nadanym powyższą ustawą nowelizującą.

Uzasadniając tak sformułowany zarzut, Skarżąca wskazała m.in., że kwestionowane unormowanie ogranicza konstytucyjnie chronione prawo własności do środków pieniężnych przez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Było to następstwem dokonania przez organy podatkowe i sądy administracyjne niekorzystnej dla Spółki wykładni zaskarżonych regulacji, tj. uznania, że dany obiekt budowlany jest budowlą, a nie budynkiem, na podstawie kryteriów niewynikających z ustawy. Skarżąca upatruje zatem niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów w pierwszej kolejności w naruszeniu Jej prawa własności środków pieniężnych, określonego w art. 64 ust. 1 i podlegającego ograniczeniu w sposób wskazany w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Skarżąca dostrzega, że naruszenie tak zakreślonego prawa podmiotowego było wynikiem działań podejmowanych przez organy podatkowe w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji. Ponadto podniosła, że naruszenie prawa własności środków pieniężnych Spółki nastąpiło z powodu ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, poprzez przyjęcie przez organy podatkowe dodatkowych, niewskazanych ustawą podatkową przesłanek, tj. w sposób sprzeczny z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji. Skarżąca, upatruje naruszenia Jej podmiotowego prawa własności środków pieniężnych poprzez ustalenie wyższej kwoty podatku niż kwota wykazana przez podatnika jako podatek

należny, przy zastosowaniu kryteriów niewyrażonych w u.p.o.l., tj. w sposób sprzeczny również z art. 217 Konstytucji. Spółka poniosła tym samym ciężar ekonomiczny podatku prawie 40 - krotnie wyższy niż podatek należny, tj. taki, jaki powinien być na nią nałożony, gdyby organy podatkowe w sposób prawidłowy dokonały interpretacji przepisów u.p.o.l.

Zdaniem Skarżącej, wyroki NSA, wydane w sprawach ze skargi kasacyjnej Spółki, sankcjonują nałożenie na podmiot gospodarczy niezasadnie ustalonej kwoty podatku od nieruchomości i tym samym pozbawiają ten podmiot prawa własności środków pieniężnych. Wyroki te stanowią - co podkreśla Skarżąca - przejaw prawotwórczego działania organów podatkowych i sądów administracyjnych. Skarżąca podniosła ponadto, że art. 1a ust. pkt 1 u.p.o.l. w powiązaniu z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zawiera kompletną definicję budynku, określającą, że pod pojęciem budynku należy rozumieć obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach. Jednocześnie podkreśla, że, zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, do którego odwołuje się u.p.o.l., przez obiekt budowlany należy rozumieć: „a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury”. Z powyższych uregulowań wynika zatem, że, zdaniem Skarżącej, nie jest możliwe zaliczenie jednego obiektu budowlanego jednocześnie do dwóch z trzech wymienionych kategorii, nie jest też możliwa na gruncie obowiązujących uregulowań sytuacja, że obiekt spełniający przewidziane w u.p.o.l. przesłanki dla uznania go za budynek może - mimo spełnienia tych przesłanek - zostać uznany za budowlę z uwagi na funkcję, jaką ten obiekt spełnia. Artykuł bowiem 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie zawiera przesłanki odnoszącej się do *funkcji obiektu*, zatem przesłanka ta, wskazywana w orzecznictwie sądów administracyjnych jako dodatkowy warunek uznania obiektu budowlanego za budynek, nie znajduje prawnego uzasadnienia. W praktyce orzeczniczej dochodzi tym samym do przyjęcia rozszerzającej wykładni definicji pojęcia budowli. W konsekwencji, w procesie kwalifikacji danego obiektu budowlanego do kategorii budynku, w oparciu o kryteria związane z jego

przeznaczeniem, wyposażeniem, sposobem wykorzystania i pełnioną funkcją, może dochodzić do różnej kwalifikacji danego obiektu w ciągu roku podatkowego.

Skarżąca zauważa, że sądy administracyjne pominęły w praktyce orzeczniczej powyższe argumenty, wyrażając jednolity pogląd, iż w przypadku kwalifikowania obiektu dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości „*należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie, oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości*”. Pogląd ten został powszechnie i jednolicie przyjęty w praktyce orzeczniczej NSA i wojewódzkich sądów administracyjnych nie tylko w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych, ale też innych obiektów budowlanych. W skardze konstytucyjnej przytoczono sygnatury orzeczeń sądów administracyjnych wyrażających przyjętą linię orzeczniczą.

Zdaniem Skarżącej, w praktyce doszło do faktycznego zaakceptowania przez sądy administracyjne i organy podatkowe dodatkowych przesłanek, od których spełnienia zależy zaliczenie danego obiektu budowlanego do kategorii budynku. Ocenie zatem Trybunału Konstytucyjnego należy poddać nie tylko literalne brzmienie zaskarżonego przepisu *in abstracto* w strukturze tekstu prawnego, ale też utrwaloną i powszechnie przyjętą jego wykładnię. Na kanwie opisanego powyżej stanu faktycznego Skarżąca wniosła skargę konstytucyjną.

Skarżąca, uzasadniając możliwość podniesienia jako wzorca kontroli art. 64 ust 1 i 3 Konstytucji, wskazała na utrwalone poglądy Trybunału Konstytucyjnego, że przepis ten może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa podatkowego. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału, „*nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadząca nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe.*”(wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257).

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej podniesiono ponadto, że przyjęte w orzecznictwie sądów administracyjnych i organów podatkowych rozumienie zaskarżonych uregulowań narusza wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę demokratycznego państwa prawnego i wywodzone z niej dwie zasady pochodne, a mianowicie zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz związaną z nią zasadę pewności prawa. Skarżąca wywodzi w szczególności, że ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być szczególnie restrykcyjnie przestrzegane, gdy chodzi o akty prawne ograniczające prawa i wolności obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. Podkreśla, że zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa w sferze danin publicznych ma swoje zakotwiczenie w art. 2 w zw. z art. 84 Konstytucji.

Skarżąca podkreśliła ponadto, że w zakresie prawa daninowego istotne znaczenie ma też zasada poprawnej legislacji, funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Wywiodła, że zaskarżone regulacje nie spełniają wymogów wynikających z cytowanych zasad, są bowiem niejasne i nieprecyzyjne. W Jej ocenie, istotą prawidłowej legislacji wyprowadzonej z zasady demokratycznego państwa prawnego - która powinna być w pełni respektowana przy konstruowaniu przepisów u.p.o.l. - jest zagwarantowanie obywatelom pewności i bezpieczeństwa prawnego. Na gruncie przepisów prawa podatkowego uznane za sprzeczne z tą zasadą powinno być stanowienie przepisów nieprecyzyjnych, które:

- po pierwsze, nie pozwalają podatnikom na prawidłowe określenie wysokości ciężającej na nich daniny publicznej,

- po drugie, pozostawiają zbyt dużą swobodę organom stosującym prawo i umożliwiają dowolność rozstrzygnięć, przy jednoczesnym braku oparcia norm prawnych regulujących uprawnienia organu o instytucję tzw. uznania administracyjnego.

Wymóg jednoznaczności formułowania przepisów prawa podatkowego podyktowany jest przede wszystkim tym, że to podatnik jest pierwszym podmiotem, który dokonuje ich wykładni w celu określenia ciężających na nim obowiązków związanych z rozliczeniem podatkowym. Skarżąca przywołała w tym zakresie treść

uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71, w którym Trybunał wskazał, iż „*to podatnik - w deklaracji podatkowej - a nie organ podatkowy obowiązany jest ustalić wszystkie elementy stosunku podatkowego, w tym jego przedmiot, podstawę i stawkę. Niedookreśloność i niejednoznaczność przepisu ustawy podatkowej sprawia, że podatnik nie może sam sprecyzować obowiązku podatkowego w prawidłowy sposób. Przepis ustawy podatkowej powinien być na tyle jasny, by przeciętny podatnik mógł samodzielnie określić wielkość ciążących na nim danin podatkowych.*”. W tym samym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny podkreślił ponadto, że, zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, wszelkich niejasności w regulacjach podatkowych nie można interpretować na niekorzyść podatników. W przypadku zaś ujawnienia w tych regulacjach takich wieloznaczności interpretacyjnych to, zgodnie z treścią zasady *in dubio pro tributario*, należy przepisy te interpretować przy uwzględnieniu interesu podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych.

Zdaniem Skarżącej, kwestionowane uregulowania obarczone są wadą polegającą na ich niejasności, niskim poziomie precyzji przepisów, a w konsekwencji wieloznaczności przyjętych w tych przepisach definicji. Kwestionowane rozwiązania ustawowe pozwalają w konsekwencji na kwalifikowanie obiektów budowlanych na potrzeby podatku od nieruchomości przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sposób *koniunkturalny*, przy czym kwalifikacja obiektów budowlanych w oparciu o kryteria pozaustawowe dotyczy - jak podnosi Skarżąca - również innych obiektów, takich jak stacje transformatorowe czy stacje redukcyjno – pomiarowe.

Skarżąca zauważa, że jej prawo własności zostało ograniczone w sposób naruszający zasadę równości wobec prawa określoną w art. 32 ust 1 Konstytucji. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej podniosła, że w kontekście prawa daninowego zasadę równości należy rozpatrywać przez pryzmat art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Skarżąca, na poparcie przedstawionej argumentacji, powołała się na wywiedzioną z treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10 (OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83), zasadę tzw. sprawiedliwości podatkowej, zgodnie z którą sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako

reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Z zasady tej wynika też, że podmioty, będące w tej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzaju źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Zdaniem Skarżącej, w warunkach demokratycznego państwa prawnego podatnik powinien móc założyć, że ten sam przepis podatkowy będzie w sposób jednolity stosowany w odniesieniu do wszystkich podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji. Zastosowanie przepisu prawa podatkowego nie może być uzależnione od kierunku wykładni przyjętej przez organy podatkowe i sądy administracyjne orzekające w danej sprawie (k. 19 uzasadnienia skargi).

W kontekście przedstawionej argumentacji Skarżąca wniosła o stwierdzenie niezgodności art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

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

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Podstawową przesłanką skorzystania ze skargi konstytucyjnej jest więc zakwestionowanie takich przepisów, które, prowadząc do naruszenia konstytucyjnych praw i wolności skarżącego, są jednocześnie podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej wydanego w indywidualnej sprawie skarżącego (vide - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lutego 2001 r., sygn. Ts 193/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 77; 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz.145; 6 lipca 2005 r., sygn. SK 27/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 43; 25 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 66/16, OTK ZU seria B/2016, poz. 355 czy wyrok Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 22 listopada 2005 r., sygn. SK 8/05, OTK ZU nr 10/A/2005, poz. 117).

Skarżąca jest osobą prawną, prowadzącą działalność w formie spółki akcyjnej, nie jest przy tym publicznym podmiotem gospodarczym. Tym samym jest podmiotem uprawnionym do złożenia skargi konstytucyjnej.

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

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

W tym kontekście, z uwagi na częściową tożsamość przedmiotu i wzorców kontroli, zachodzi konieczność rozważenia kwestii formalnej, czy w sprawie niniejszej nie występuje przesłanka umorzenia postępowania ze względu na niedopuszczalność orzekania z powodu przesłanki *res iudicata* albo jego zbędność z uwagi na zasadę *ne bis in idem*.

Ze względu na brak tożsamości podmiotowej ze sprawą o sygn. P33/09 nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa w postaci powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*). Nie zachodzi też przesłanka *ne bis in idem*, gdyż wyrok w sprawie P 33/09 ma charakter zakresowy i odnosi się do „podziemnych wyrobisk górniczych” oraz „obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach”. W niniejszej sprawie zakwestionowana została zaś treść normatywna odnosząca się do kontenerów telekomunikacyjnych. Należy też dostrzec, że w istocie Skarżącej nie chodzi o rozstrzygnięcie, czy zaskarżone uregulowania mogą odnosić się do obiektów budowlanych, co do których wydano decyzje podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości. Inaczej mówiąc, Skarżąca kwestionuje wyłącznie, postrzegane przez Nią jako niekonstytucyjne, przyjęte w orzecznictwie sądowym jednolite rozumienie przepisu art. 2 ust 1 w związku z art.1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., poprzez przyjęcie

możliwości kwalifikowania obiektów budowlanych do kategorii budowli w oparciu o niesprecyzowaną w ustawie przesłankę ich funkcjonalności.

W takim zakresie Trybunał Konstytucyjny nie dokonywał jeszcze kontroli zaskarżonych w skardze przepisów.

Dla dopuszczalności merytorycznego rozpoznania przedmiotowej skargi nie ma znaczenia okoliczność, że konstytucyjność powiązanych ze sobą art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (zachodzi zatem częściowa tożsamość przedmiotu kontroli) była wcześniej dwukrotnie kwestionowana w drodze skarg konstytucyjnych, jednak postępowania zostały umorzone ze względu na brak zdolności skargowej podmiotów je wnoszących (*vide*: postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06, OTK ZU nr 3/A/ 2008, poz. 51 oraz 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28).

Odniesienie się do zarzutów przedstawionych w skardze wymaga, w pierwszej kolejności, ustosunkowania się do powołanych przez Skarżącą wzorców kontroli, z uwzględnieniem obowiązku wskazania takich wzorców kwestionowanych uregulowań prawnych, które wyrażają konstytucyjnie gwarantowane wolności lub prawa podmiotowe. Ponadto podnieść należy, że to na skarżącym ciąży obowiązek m. in. dokładnego wskazania, jakie konstytucyjne wolności lub prawa, i w jaki sposób, zostały naruszone oraz uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności.

Jako jeden z wzorców kontroli w *petitum* skargi został wskazany art. 32 ust.1 Konstytucji w brzmieniu: „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.”. Zgodnie z utrwalonym poglądem Trybunału Konstytucyjnego, zasada równości, przywołana jako wzorzec kontroli, każdorazowo wymaga odniesienia reguł z niej wynikających do praw podmiotowych jednostki. W postanowieniu pełnego składu Trybunału z dnia 24 października 2001 r., dotyczącym art. 32 Konstytucji, Trybunał stwierdził: „Uznając (...) prawo do równego traktowania za konstytucyjne prawo jednostki, Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż ma ono charakter niejako prawa drugiego stopnia (...), tzn. przysługuje (...) w związku z konkretnymi normami prawa lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich - niejako samoistnie. Jeżeli te normy lub działania nie mają odniesienia do konkretnych, określonych w Konstytucji wolności i praw, prawo do

równego traktowania nie ma w pełni charakteru prawa konstytucyjnego, a to sprawia, że nie może ono być chronione za pomocą skargi konstytucyjnej” (sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Skarżąca zarzuciła niezgodność art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. z zasadą równości wobec prawa, wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Nie wykazała jednak, iż kwestionowane przepisy podatkowe, rozumiane niezgodnie z regułami konstytucyjnymi przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, są stosowane w odmienny sposób w odniesieniu do podmiotów gospodarczych spełniających te same warunki i znajdujących się w tej samej sytuacji. Należy podkreślić, iż w istocie analizowana skarga konstytucyjna kwestionuje niezgodne z normami konstytucyjnymi rozumienie wskazanych w niej uregulowań ustawy podatkowej, mając jednocześnie na uwadze jednolitą linię orzeczniczą sądów administracyjnych odnoszącą się do sposobu i kryteriów kwalifikowania obiektów budowlanych do kategorii budowli. Jako sprzeczną wewnątrznie należy ocenić zatem argumentację Skarżącej, która, z jednej strony, wyraża stanowisko o nierównym traktowaniu takich samych podmiotów prawa, co w konsekwencji prowadzi do naruszenia zasady równości wobec prawa, z drugiej zaś strony dostrzega i uwypukla w skardze argumentację wskazującą na jednolitą i ugruntowaną przez sądy administracyjne linię orzeczniczą przyjętą w tej materii. Tym samym należy uznać, iż zaprezentowane w skardze uzasadnienie zarzutu niekonstytucyjności kwestionowanych regulacji - w kontekście naruszenia zasady równości wobec prawa - nie spełnia wymogów skargi konstytucyjnej określonych w art. 79 Konstytucji. Zgodnie bowiem z ust. 1 tego artykułu ustawy zasadniczej, korzystanie ze skargi konstytucyjnej jako środka ochrony praw i wolności jest dopuszczalne na zasadach określonych w ustawie. W odniesieniu do analizowanej skargi zasady te precyzuje ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym, nakładając na podmiot występujący ze skargą szereg obowiązków. Jednym z nich jest wymóg wskazania, jakie konstytucyjne wolności lub prawa skarżącego i w jaki sposób - jego zdaniem - zostały naruszone przez przepisy zakwestionowane w skardze konstytucyjnej. Poprawne wykonanie powyższego obowiązku winno polegać nie tylko na wskazaniu konkretnych praw podmiotowych, których podstawą prawną są przepisy Konstytucji, ale również na

precyzyjnym wyjaśnieniu sposobu, w jaki prawa te zostały naruszone przez zaskarżone unormowania. Mając na uwadze przedstawioną powyżej argumentację, należy dostrzec, że wskazana przez Skarżącą niezgodność regulacji z zasadą równości wobec prawa, sformułowaną w art. 32 ust. 1 Konstytucji, nie spełnia tych wymogów.

Oceny tej nie zmienia fakt, że zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji Skarżąca powiązała z innymi wzorcami kontroli, tj. art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Skarżąca nie wskazała bowiem, w jaki sposób kwestionowana regulacja, prowadząc do ingerencji w prawa podmiotowe gwarantowane w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji lub pozostałych powołanych wzorcach kontroli, naruszałaby zasadę równości wobec prawa, wyrażoną w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej.

Mając na uwadze przedstawioną powyżej argumentację, należy stwierdzić, że postępowanie w tym zakresie podlegać powinno umorzeniu na podstawie art. 83 ust. 1 w związku z art. 40 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 22 lipca 2016 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 1157), wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Postępowanie powinno ulec umorzeniu ponadto w zakresie, w jakim Skarżąca czyni przedmiotem kontroli art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualny tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.), albowiem unormowanie tej części wskazanej jednostki redakcyjnej przepisu dotyczy opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie gruntów. *De facto* zaś Skarżąca kwestionuje wyłącznie zgodność z Konstytucją art. 2 ust. 1 u.p.o.l. w zakresie odnoszącym się do opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i budowli, a zatem jedynie pkt 2 i 3 tej jednostki redakcyjnej.

Na etapie wstępnych rozważań, dotyczących dopuszczalności skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie, należy odnotować, iż Skarżąca zaskarżyła regulacje ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, będące podstawą trzech prawomocnych wyroków NSA, wydanych w dniu lutego 2015 r. (sygn. akt:

, oraz). Wyroki te stanowiły ostateczne rozstrzygnięcia o prawach i wolnościach Skarżącej. Jak wynika z treści uzasadnienia skargi, prawomocne orzeczenie NSA z dnia lutego 2015 r., sygn. akt , zostało doręczone podmiotowi inicjującemu kontrolę konstytucyjną w dniu 8 kwietnia 2015 r.,

wniesienie zaś skargi konstytucyjnej do Trybunału Konstytucyjnego nastąpiło w dniu 9 lipca 2015 r. (data nadania pisma procesowego). Tym samym należy zauważyć, że skarga konstytucyjna, w części dotyczącej zaskarżenia regulacji podatkowych stanowiących podstawę wskazanego, jednostkowego orzeczenia NSA, została wniesiona z przekroczeniem 3 - miesięcznego terminu na jej złożenie (*vide* - postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2000 r., sygn. SK 19/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 303).

Okoliczność ta nie wywiera jednak wpływu na zakres dalszego rozpoznania skargi, Skarżąca wniosła bowiem jedną skargę konstytucyjną, w której przedmiot zaskarżenia oraz wzorce kontroli są tożsame w odniesieniu do wszystkich, wskazanych w skardze prawomocnych wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, rozstrzygających ostatecznie o prawach i wolnościach Skarżącej.

Argumentacja przedstawiona w skardze konstytucyjnej nie zasługuje na uwzględnienie.

Zarówno z *petitum* skargi konstytucyjnej, jak i jej uzasadnienia wynika, że podstawowym zarzutem sformułowanym przez Skarżącą jest zarzut naruszenia zasady określoności regulacji podatkowych i zasady poprawnej legislacji, wywodzonych z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji, co w konsekwencji, zdaniem Skarżącej, narusza jej prawo własności, chronione w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Bez wątpienia, zasadniczy wzorzec kontroli w przedmiotowej sprawie stanowi art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, zaś jako wzorce powiązane Skarżąca przywołała art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, wywodząc z nich zasadę określoności regulacji podatkowych i zasadę poprawnej legislacji.

Należy dostrzec, że, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, właściwego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną nie stanowią normy ogólne, określające zasady ustrojowe, i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz.103 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 grudnia

2000 r. i 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 59 i 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23 oraz 31 marca 2016 r., sygn. Ts 382/15, OTK ZU seria B/2016, poz. 294). W wypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75). Wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny odnosił się do powoływania jako wzorca kontroli art. 2 Konstytucji, uznając, że może on stanowić nawet samodzielną podstawę skargi, ale pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45), bądź też kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z naruszeniem art. 2 wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39 i 9 listopada 2010 r., sygn. SK 10/08, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 99). Również przywołany przez Skarżącą jako wzorzec kontroli art. 84 Konstytucji nie wyraża żadnego konstytucyjnego prawa ani wolności konstytucyjnej, z których możliwe jest wywiedzenie takiego prawa podmiotowego. Z jego treści wynika jednoznacznie powszechny obowiązek ponoszenia przez każdego ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przywołany w skardze artykuł 217 Konstytucji, nawiązując do art. 84 Konstytucji, formułuje zaś jedynie zasadę wyłączności ustawowej w dziedzinie nakładania podatków i innych danin publicznych. Adresowany jest do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze. Przepisy te nie powinny zatem stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną (*vide* - postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; 21 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 402/15, OTK ZU seria B/2016, poz. 351). Podkreślić należy, że w wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r. (sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37)

Trybunał zaakcentował komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeżeli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: *Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenie ma ponadto art. 84 Konstytucji (...). Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.*

W wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127) Trybunał wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu naruszającego zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzi również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał podkreślił, że, w zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

Zasadnicze jednak znaczenie dla oceny zasadności argumentacji zawartej w skardze konstytucyjnej ma powołanie przez Skarżącą jako wzorca kontroli art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Nie ulega wątpliwości, że przepis ten stanowi źródło praw podmiotowych, które podlegają ochronie w trybie skargi konstytucyjnej. Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Obowiązkiem ustawodawcy jest zatem ustanowienie i ochrona tych praw, zapewniająca realizację zasady swobody majątkowej. Ustawodawca może zatem ograniczać i modyfikować treść poszczególnych praw majątkowych, ale pod warunkiem utrzymania istnienia ich systemu.

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

W sprawie niniejszej przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą być zatem uznane za dopuszczalne wzorce kontroli, gdyż z *petitum* i uzasadnienia skargi wynika, że zarzut naruszenia zasad określoności i jasności przepisów podatkowych Skarżąca wiąże z naruszeniem podmiotowego prawa własności chronionego konstytucyjnie.

Zasadnicze jednak znaczenie dla oceny zasadności skargi ma udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy przedstawiona w niej argumentacja jest zasadna i czy potwierdza, że kwestionowane regulacje naruszają zasadę poprawnej legislacji oraz zasadę dostatecznej określoności. Należy więc ocenić, czy z kwestionowanych przepisów u.p.o.l. można wyprowadzić normy jasne, zrozumiałe dla ich adresatów, pozwalające na jednoznaczne ustalenie treści tychże norm, niebudzące wątpliwości interpretacyjnych i niepowodujące przez to rozbieżności w procesie ich stosowania, czy też nie jest to możliwe.

Problem konstytucyjny w niniejszej sprawie dotyczy - co należy przypomnieć - zgodności z ustawą zasadniczą przepisów art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

Kwestionowane przez Skarżącą uregulowania mają następujące brzmienie (dla czytelności cytowanych regulacji przytoczyć warto cały ust. 1 w art. 2 u.p.o.l.):

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

- 1) *budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;*
- 2) *budowla – obiekt budowlany w rozumieniu 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; (...).*

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

- 1) *grunty;*
- 2) *budynki lub ich części;*
- 3) *budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

W art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. przyjęto konstrukcję prawną, zgodnie z którą użyte w tym przepisie terminy: *obiekt budowlany, budynek, obiekt małej architektury, urządzenie budowlane* - niezdefiniowane w u.p.o.l. - mają znaczenie przyjęte w odpowiednich przepisach prawa budowlanego. Z tych względów, przy ocenie konstytucyjności kwestionowanej regulacji konieczne jest odniesienie się do unormowań prawa budowlanego definiujących pojęcia wymienione w powołanych przepisach u.p.o.l.

I tak, zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 2004 r. - Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r., nr 290 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 27 czerwca 2015 r., *[i]lekroć w ustawie jest mowa o:*

- 1) *obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć:*
 - a) *budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,*
 - b) *budowlę stanowiącą całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,*
 - c) *obiekt małej architektury;*

- 2) *budynku – należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;*
- 3) *budowli - należy przez to rozumieć obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, naziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;*
- 4) *obiekcie małej architektury - należy przez to rozumieć niewielkie obiekty , a w szczególności:*
 - a) *kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,*
 - b) *posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,*
 - c) *użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki;*
- 5) *tymczasowym obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia na inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe; (...).*

Bez znaczenia dla oceny konstytucyjności kwestionowanych regulacji ma okoliczność, że pkt 3 w art. 3 Prawa budowlanego był wielokrotnie nowelizowany, poprzez stałe poszerzanie przez ustawodawcę zbioru wymienionych w nim budowli niebędących budynkami lub obiektami małej architektury.

Definicja obiektu budowlanego ma charakter zakresowy, zawierając w definiensie wszystkie elementy określonego pojęcia. Pojęcie obiektu budowlanego jest elementem większości definicji zawartych w art. 3 ustawy - Prawo budowlane. Pojęcie budynku zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 2 ustawy - Prawo budowlane, zgodnie z którym jest to obiekt budowlany, który *jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach*.

Pojęcie budowli zostało odniesione do pojęcia *obektu budowlanego*, przy jednoczesnym wyłączeniu z jego zakresu przedmiotowego, zdefiniowanych w art. 3 pkt 2 i 4 ustawy - Prawo budowlane, budynku oraz obiektu małej architektury. Zaznaczyć należy, że, wyliczone przez ustawodawcę przykładowo, budowle stanowią wysoce zróżnicowaną kategorię obiektów budowlanych. Definicja ta ma charakter otwarty, poszerzany przez ustawodawcę w kolejnych nowelizacjach tej jednostki redakcyjnej.

Do definicji zawartych w ustawie - Prawo budowlane, do których odsyłają przepisy u.p.o.l., odniósł się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). Trybunał w przedmiotowym orzeczeniu wskazał m.in., że, zawarty w art. 3 pkt 1, 2, 3 i 4 ustawy - Prawo budowlane, zestaw definicji pojęć: *obekt budowlany, budynek, budowla i obiekt małej architektury*, obarczony jest błędem logicznym określanym jako błędne koło pośrednie. Z jednej strony przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę i obiekt małej architektury, z drugiej zaś budynek i budowla charakteryzowane są wprost - a obiekt małej architektury w domyśle - jako obiekty budowlane.

Odnosząc się do definicji pojęcia *budowla*, zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, Trybunał uznał, że jedynie formalnie jest to definicja zakresowa równościowa, zgodnie z którą budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści oraz obiekty do nich podobne, z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki oraz obiekty małej architektury.

W rzeczywistości ma ona natomiast charakter definicji zakresowej częściowej, gdyż formułuje dwa warunki:

- 1) warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści;
- 2) warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury.

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

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

Należy jednak podkreślić, że występujące w praktyce wątpliwości interpretacyjne, związane z kwalifikowaniem dla potrzeb naliczenia podatku od nieruchomości określonych obiektów budowlanych do kategorii budowli bądź budynków, same w sobie nie świadczą o naruszeniu przez kwestionowaną regulację zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasady poprawnej legislacji.

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

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

Pogląd powyższy, wyrażony przez Trybunał, znajduje swoje szczególne uzasadnienie w przypadku analizy przepisów u.p.o.l. oraz prawa budowlanego, na podstawie których można odtworzyć definicje *budynku*, *budowli* oraz *obiektu budowlanego*. Należy podkreślić, że przyjęcie w ustawie - Prawo budowlane definicji *budowli*, statuowanej jedynie poprzez przykładowe wyliczenie tych obiektów budowlanych, które *expressis verbis* budowle stanowią, jest zabiegiem precyzyjnym i jasnym. Takie rozwiązanie ustawowe podyktowane jest koniecznością uniknięcia nadmiernej kazuistyki i przyjęciem przez prawodawcę założenia o niemożności określenia - wobec nieustannego rozwoju technologicznego - wyczerpującego zbioru obiektów budowlanych będących budowlami.

Jako typową należy postrzegać, w kontekście analizowanych uregulowań, sytuację, że w procesie dekodowania norm prawnych występują trudności interpretacyjne związane z definiowaniem pojęć *budowla* i *budynek* na potrzeby prawa podatkowego. Trudności te są wynikiem posłużenia się przez ustawodawcę, w sposób nie dość precyzyjny, przy definiowaniu tych pojęć odesłaniem w u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego. Organy stosujące prawo muszą zatem brać pod uwagę tzw. kontekst normatywny regulacji prawnej, co oznacza konieczność rozważenia związków zachodzących pomiędzy unormowaniami należącymi do różnych dziedzin prawa. Omawiana sytuacja występuje zwłaszcza w wypadku regulacji podatkowych przewidujących podatki związane z aktywnością gospodarczą (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op.cit.*).

Omawiana sytuacja ma miejsce także w sprawie, na tle której skierowana została analizowana skarga konstytucyjna. Złożone stany prawne, charakteryzujące się

nakładaniem i krzyżowaniem regulacji stanowią przy tym typową ośnowę rozstrzygnięć władzy publicznej, w tym sądów.

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90), *[r]ozproszenie 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.*

Takiej sytuacji nie można dostrzec w odniesieniu do kwestionowanej przez Skarżącą regulacji normatywnej. Regulacja ta nie prowadzi bowiem do dezorientacji podatników i organów państwa ją stosujących. Pomimo dostrzeżenia w kwestionowanych uregulowaniach cech świadczących o istnieniu pewnej nieprecyzyjności w zakresie definiowania na gruncie u.p.o.l. i prawa budowlanego pojęć *budynek, budowla oraz obiekt budowlany*, należy podkreślić, że te mankamenty nie pozwalają na aprobatę tezy o niekonstytucyjności analizowanych rozwiązań.

Argumentem przemawiającym za przyjęciem powyższego stanowiska jest ukształtowanie się jednolitej, ugruntowanej i powszechnie przyjętej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, rozstrzygających zagadnienie związane z kwalifikacją dla potrzeb podatku od nieruchomości kontenerów telekomunikacyjnych. Fakt ten potwierdza w skardze konstytucyjnej również Skarżąca, przytaczając szeroko orzecznictwo sądownoadministracyjne (k. 13 uzasadnienia skargi).

Problematyka związana z kwalifikowaniem szeroko rozumianych obiektów kontenerowych dla potrzeb podatku od nieruchomości z uwagi na charakter tych obiektów jawi się jako wysoce skomplikowana.

obejmują bowiem często obiekt kontenerowy, w którym znajdują się urządzenia techniczne umożliwiające funkcjonowanie. Kontenery te zazwyczaj posiadają znaczną masę, ściany, dach, wydzielone przestrzenie, są też w różny sposób związane z gruntem, a zatem cechują się tymi elementami, które są charakterystyczne dla budynku, w rozumieniu definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w powiązaniu z uregulowaniem zawartym w art. 3 pkt 2 ustawy - Prawo budowlane - w brzmieniu obowiązującym do dnia 28 czerwca 2015 r. Należy podzielić pogląd, że koncepcja opodatkowania obiektów kontenerowych, w tym kontenerów telekomunikacyjnych, zdeterminowana jest w istocie stosunkiem do kilku kwestii spornych w zakresie wykładni przepisów podatkowych i budowlanych. Rozstrzygnięcie, jak powinny być opodatkowane obiekty kontenerowe - w tym kontenery telekomunikacyjne - musi zależeć od rodzaju obiektu, a przede wszystkim sposobu jego umiejscowienia w przestrzeni (*vide* - W. Morawski (red.), T. Brzezicki, K. Lasiński - Sulecki, O. Łunarski, P. Majka, J. Wantoch - Rekowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne.*, LEX 2013). Jako znajdujące oparcie w uregulowaniach u.p.o.l. w powiązaniu z regulacjami prawa budowlanego należy uznać poglądy przyjęte w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych, iż okoliczność, że w spornym obiekcie budowlanym kontenera telekomunikacyjnego znalazły się, m.in. elementy statuujące pojęcie budynku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (związanie z gruntem, fundamenty i dach), nie oznacza, iż obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Normodawca w definicji budynku nie zawarł bowiem formuły, iż nie może on być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Należy podzielić stanowisko sądów administracyjnych, iż w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to jeżeli dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Przy dokonywaniu kwalifikacji obiektów należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości. Nie można bowiem,

mając na uwadze zakres definicji pojęć *budynek* i *budowla* statuowanych w u.p.o.l., w powiązaniu z regulacjami odnoszącymi się do tych samych pojęć zawartymi w prawie budowlanym, elementów (cech) danego kontenera telekomunikacyjnego, na który składają się zarówno urządzenia telekomunikacyjne, jak i zabezpieczające je przegrody (ściany) żelbetowe albo stalowe, drzwi wejściowe i dach, zawężać jedynie do elementów (cech) charakterystycznych dla budynku.

W analizowanej sprawie kontenery telekomunikacyjne zostały zasadnie uznane za tymczasowe obiekty budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 5 ustawy - Prawo budowlane. Podzielić należy pogląd, wyrażony w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S z dnia października 2012 r. (sygn. akt ,), że tymczasowe obiekty budowlane nie stanowią odrębnej kategorii obiektów budowlanych, albowiem są odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną ze względu na pewne specyficzne cechy. Skoro tak, to należy przyjąć, iż w procesie kwalifikacji obiektu budowlanego w postaci kontenera telekomunikacyjnego do kategorii budowli lub budynku trzeba uwzględnić również cechy charakterystyczne dla tymczasowego obiektu budowlanego, tj. m.in. jego przeznaczenie do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, możliwość jego przeniesienia na inne miejsce lub rozbiórki. Nie bez znaczenia dla rozważań w analizowanej sprawie ma również fakt, że ustawodawca, w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego, do tymczasowych obiektów budowlanych zaliczył *obiekty kontenerowe*.

Nie sposób tym samym podzielić zaprezentowanego w uzasadnieniu skargi stanowiska, że na gruncie regulacji u.p.o.l. oraz przepisów prawa budowlanego *nie jest możliwa również sytuacja, w której obiekt spełniający przewidziane w u.p.o.l. przesłanki dla uznania go za budynek może - mimo spełnienia tych przesłanek - zostać uznany na gruncie u.p.o.l. za budowlę z uwagi na funkcję, jaką ten obiekt spełnia* (k. 12 uzasadnienia skargi).

Na kanwie rozpatrywanej sprawy należy podnieść, że przyjęcie przez ustawodawcę rozwiązania, polegającego na definiowaniu przez ustawodawcę w u.p.o.l. pojęć *budowla* i *budynek* poprzez odesłanie do przepisów prawa budowlanego, nie stanowi naruszenia standardów konstytucyjnych.

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

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

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, należy uznać, że dopuszczalna jest sytuacja, występująca w niniejszej sprawie, że o uznaniu kontenerów telekomunikacyjnych za budowle w rozumieniu zaskarżonej regulacji współdecydują również regulacje zawarte w innych aktach prawnych o randze ustawy.

W tym kontekście należy podkreślić, że unormowaniom prawa budowlanego, do których odwołują się, kwestionowane przez Skarżącą, regulacje (tj. art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.), nie można zarzucić braku dostatecznej określoności i precyzji. Niezgodność określonych regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy

nieprecyzyjność jest uzasadniona wyłącznie wtedy, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w danej kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych, 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Przesłankę stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu może stanowić tylko takie uchybienie rudymetarnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powodują dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji.

Taka sytuacja nie zachodzi w odniesieniu do zakwestionowanych uregulowań. Przyjęte przez sądy administracyjne rozumienie art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, polegające na tym, że przepisy te umożliwiają - dla potrzeb podatku od nieruchomości - kwalifikowanie obiektów budowlanych do kategorii budowli przy uwzględnieniu kryterium funkcjonalnego tych obiektów, jest zgodne z zasadami ustawowej określoności regulacji podatkowych oraz poprawnej legislacji.

Przedstawiona powyżej interpretacja kwestionowanych regulacji jest możliwa przy zastosowaniu powszechnie przyjętych i dopuszczalnych metod wykładni. Jest ona racjonalna, poprawna logicznie i funkcjonalnie oraz spójna systemowo i zgodna z Konstytucją.

Występujące w kwestionowanej regulacji uchybienia pewnym kanonom techniki prawodawczej (przytoczone w niniejszym stanowisku za Trybunałem Konstytucyjnym) nie prowadzą więc do braku określoności kwestionowanej regulacji w takim stopniu, że stanowi to naruszenie zasad prawidłowej legislacji.

W świetle powyższej argumentacji uznać należy, że kwestionowane unormowanie nie narusza zasady przyzwoitej legislacji ani też zasady określoności obowiązku podatkowego. Przyjęte przez sądy administracyjne rozumienie kwestionowanej regulacji nie tworzy też swoistej pułapki interpretacyjnej dla

podatników, naruszającej zasadę lojalności państwa wobec obywatela. Nie stanowi też niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w gwarantowane w ustawie zasadniczej prawo własności podatników.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego