

2/A/2018

**WYROK**

z dnia 13 grudnia 2017 r.

**Sygn. akt SK 48/15\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Grzegorz Jędrejek – przewodniczący

Piotr Pszczółkowski

Stanisław Rymar

Piotr Tuleja

Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącej oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 13 grudnia 2017 r., skargi konstytucyjnej spółki T-Mobile Polska S.A. z siedzibą w Warszawie o zbadanie zgodności:

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 (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84, ze zm.) w stanie prawnym 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 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

**Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

**na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umożliwić postępowanie w pozostałym zakresie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

UZASADNIENIE

**I**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 27 grudnia 2017 r. w Dz. U. poz. 2432.

1. 25 sierpnia 2009 r. „Polska Telefonii Cyfrowa” sp. z o.o. (obecnie: T-Mobile Polska S.A.; dalej: spółka lub skarżąca) złożyła deklaracje na podatek od nieruchomości za lata 2006-2008, w których wykazała do opodatkowania dwa kontenery telekomunikacyjne jako budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podjęte za pierwszym razem decyzje Prezydenta Miasta Stargard Szczeciński, określające wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości, zostały uchylone przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Szczecinie, które wskazało, że stacje bazowe telefonii komórkowej jako całość nie stanowią budowli w rozumieniu przepisów o podatkach lokalnych, jednak ustalenia wymaga, czy wykazane przez podatnika kontenery powinny zostać zakwalifikowane jako budynki, czy też jako budowle. W wyniku ponownie przeprowadzonego postępowania organ pierwszej instancji wydał decyzje, w których uznał sporne kontenery za budowle. Rozstrzygnięcia te zostały utrzymane w mocy przez organ drugiej instancji. Pozytywnego skutku dla spółki nie odniosło również zaskarżenie decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Szczecinie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, który uznał, że omawiane kontenery poprawnie zakwalifikowano jako budowle.

Od wyroków sądu pierwszej instancji spółka wniosła skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który 26 lutego 2015 r. oddalił je wyrokami o sygn. akt: II FSK 65/13, II FSK 66/13 i II FSK 67/13. Odnosząc się do przedstawionych w skargach kasacyjnych zarzutów naruszenia prawa materialnego, w uzasadnieniu każdego z tych orzeczeń sąd drugiej instancji wyraził m.in. następujące zapatrywanie: „okoliczność, że w spornym obiekcie budowlanym kontenera telekomunikacyjnego między innymi znalazły się 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, że obiekt ten jest budynkiem w rozumieniu wskazanej regulacji prawnej. Normodawca w pojęciu budynku, o którym tu mowa, nie zawarł zapisu, 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.). Dlatego też 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 tego rodzaju kwalifikacji obiektów, należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tegoż obiektu jako całości. Należy zwrócić uwagę, iż w cytowanym tu określeniu budowli zawartym w u.p.o.l. ustawodawca szczególnie podkreśla jego funkcjonalność, poprzez zapis o «możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem». W tym właśnie znaczeniu omawiany obiekt budowlany w postaci kontenera telekomunikacyjnego, jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości”.

Po doręczeniu wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, będących ostatecznymi orzeczeniami w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, spółka wniosła skargę konstytucyjną. Przedmiotem skargi jest żądanie stwierdzenia 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 (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84, ze zm.; aktualnie: Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.; dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach lokalnych), w stanie prawnym 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 oraz art. 217 Konstytucji.

Uzasadniając postawione zarzuty niezgodności z ustawą zasadniczą, skarżąca wskazała, że wymienione przepisy ustawy o podatkach lokalnych – w ich jednolitej, lecz w istocie prawotwórczej interpretacji dokonanej przez sądy administracyjne – są rozumiane w ten spo-

sób, iż obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest uznawany za budowlę w oparciu o dodatkowe, nieprzewidziane w ustawie kryteria, np. przeznaczenie, funkcje, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania, co prowadzi do nieuprawnionego ograniczenia chronionego konstytucyjnie prawa własności do środków pieniężnych przez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Ingerencja w prawo własności stanowi następstwo zastosowania do obiektów odpowiadających definicji budynku zasad określania zobowiązań podatkowych w sposób właściwy dla obiektów będących budowlami, skutkując bezpodstawnym zwielokrotnieniem (w wypadku spółki – niemal 40-krotnym) daniny publicznej, jaką jest podatek od nieruchomości.

Po przedstawieniu i omówieniu kwestionowanych regulacji prawnych oraz przywołaniu rozstrzygnięć sądów administracyjnych świadczących o ich jednolitej interpretacji, skarżąca wskazała – powołując się na dorobek orzeczniczy Trybunału Konstytucyjnego – argumenty przemawiające, jej zdaniem, za uznaniem rozważanych przepisów za niezgodne z ustawą zasadniczą w zakresie dotyczącym: 1) konstytucyjnych gwarancji ochrony prawa własności oraz dopuszczalnego zakresu jego ograniczeń, 2) zasady demokratycznego państwa prawnego, z której wynikają zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada pewności prawa, a ostatecznie – zasada prawidłowej legislacji, obejmująca zasadę określoności prawa, 3) zasady równości wobec prawa w kontekście powszechności opodatkowania oraz 4) zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (bez przywołania jej *expressis verbis*).

2. W piśmie z 30 października 2017 r. w imieniu Sejmu stanowisko w sprawie zajął jego Marszałek, wnosząc o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na wstępie Marszałek Sejmu zauważył, że pomimo rozstrzygnięcia zawartego w wyroku TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) w rozpoznawanej sprawie – ze względu na odmienny zakres kwestionowanej treści normatywnej – nie zachodzi ujemna przesłanka procesowa wynikająca z zasady *ne bis in idem*.

Uzasadniając wniosek o umorzenie postępowania, Marszałek Sejmu stwierdził, że:

1) skarżąca zmierza w rzeczywistości wyłącznie do wzruszenia zapadłych w jej sprawie rozstrzygnięć, podnosząc zagadnienia związane ze stosowaniem prawa, do których rozpatrzenia Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony,

2) kwestionowana treść normatywna zawarta w przepisach prawnych ustawy o podatkach lokalnych nie stanowiła podstawy prawnej wydanych wobec spółki rozstrzygnięć, ponieważ nie istnieje związek pomiędzy rozważaną treścią normatywną a stanem faktycznym ustalonym w sprawie,

3) skarżona treść normatywna wyrażona w ustawie o podatkach lokalnych nie może zostać uznana – w odniesieniu do obiektów kontenerowych, w tym kontenerów telekomunikacyjnych – za ukształtowaną w drodze trwałej, powtarzalnej i powszechnej wykładni, przyjmowanej przez najwyższe organy sądowe.

3. W piśmie z 2 września 2016 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, wnosząc o stwierdzenie, że art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., 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. Nr 200, poz. 1683; dalej: ustawa nowelizująca), 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.

tów, 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. W pozostałym zakresie Prokurator wniósł o umorzenie postępowania 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) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na wstępie Prokurator Generalny wskazał, że skarżąca zakwestionowała uregulowania ustawy o podatkach lokalnych w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r., jednak brzmienie wskazanych przepisów prawnych nadane im przez ustawę nowelizującą nie uległo nigdy zmianie. Tym samym, przedmiotem rozważań winny być omawiane regulacje w całym okresie ich obowiązywania od chwili wejścia w życie wskazanej nowelizacji. Poza tym przeszkody dla rozpoznania sprawy nie stanowi – ze względu na odmienny zakres badanej treści normatywnej – wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, a także umorzenie postępowań w sprawach zakończonych postanowieniem TK z 8 kwietnia 2008 r., sygn. SK 80/06 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51), oraz postanowieniem TK z 6 kwietnia 2011 r., sygn. SK 21/07 (OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 28). Na możliwość rozpoznania skargi konstytucyjnej nie wpływa również okoliczność, że – w zakresie jednego z trzech wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadłych w sprawie skarżącej – wniesiono ją z przekroczeniem trzymiesięcznego terminu, gdyż zarówno przedmiot kontroli, jak i wzorce konstytucyjne zostały określone jednolicie w wypadku wszystkich tych wyroków.

Prokurator Generalny podniósł jednocześnie, że postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku w zakresie, w jakim:

1) wzorcem kontroli jest zasada równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) w powiązaniu z innymi postanowieniami ustawy zasadniczej, ponieważ skarżąca nie wyjaśniła, w jaki sposób jej konstytucyjne prawa miałyby zostać naruszone w tym obszarze; co więcej, sformułowanie skargi wydaje się wewnątrznie sprzeczne, gdyż z jednej strony zarzuca się w niej nierówne traktowanie podatników, przejawiające się w odmiennym stosowaniu kwestionowanych regulacji podatkowych w stosunku do podmiotów odznaczających się tymi samymi cechami, z drugiej zaś – niezgodności z Konstytucją upatruje się w jednolitej linii orzeczniczej, przyjmującej – zdaniem skarżącej – niekonstytucyjne rozumienie omawianych regulacji,

2) przedmiot kontroli stanowi art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jako że dotyczy on opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów, z czym nie mamy do czynienia w sprawie skarżącej.

Prokurator Generalny uznał, że zarówno z *petitum* skargi konstytucyjnej, jak i z jej uzasadnienia wynika, iż podstawowy zarzut niekonstytucyjności sformułowany przez skarżącą dotyczy uchybienia zasadzie poprawnej legislacji i zasadzie ustawowej określoności regulacji podatkowych, wywodzonych z art. 2 i art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji, co miałyby prowadzić do naruszenia prawa własności, chronionego przez jej art. 64 ust. 1 i 3, przy czym art. 2, art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną.

Odnosząc się do przedstawionego zarzutu, uczestnik postępowania stwierdził, że jest on nieuzasadniony. Występujące w wypadku kwestionowanych regulacji podatkowych wątpliwości interpretacyjne dotyczące kwalifikowania obiektów budowlanych jako budynków lub jako budowli nie są istotne, czego dowodem jest m.in. wypracowanie przez sądy administracyjne jednolitej linii orzeczniczej w tym obszarze. Należy się zarazem zgodzić z poglądem przyjętym przez sądownictwo administracyjne, że ustawodawca w definicji pojęcia budynku nie zastrzegł, iż nie może on być budowlą (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.), a takie wy-

kluczenie w stosunku do budynku zawarł natomiast w definicji pojęcia budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), przy czym kwalifikując obiekty budowlane, trzeba brać pod uwagę również ich elementy funkcjonalne (przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania). W konsekwencji, pogląd skarżącej, zgodnie z którym obiekty posiadające cechy budynku nie mogą być jednocześnie budowlami, nie jest trafny.

4. W piśmie z 29 kwietnia 2016 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w niniejszym postępowaniu.

## II

Na rozprawie 13 grudnia 2017 r. pełnomocnik skarżącej oraz przedstawiciele Sejmu i Prokuratora Generalnego podtrzymali stanowiska zajęte na piśmie. Uczestnicy postępowania odpowiedzieli na pytania członków składu orzekającego. Po uzyskaniu odpowiedzi, Trybunał uznał sprawę za dostatecznie wyjaśnioną i zamknął rozprawę.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 ustawy zasadniczej, 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.

Trybunał zaznaczył, że 3 stycznia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: otpTK lub ustawa o organizacji TK), przy czym art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) stanowi, że do postępowań wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy o organizacji TK stosuje się tę właśnie ustawę, z zastrzeżeniem dokonanych już czynności procesowych, które – zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy wprowadzającej – pozostają w mocy. Z tego względu przy rozpoznaniu analizowanej sprawy zastosowanie znajdowały przepisy ustawy o organizacji TK.

Trybunał uznał, że skarga konstytucyjna T-Mobile Polska S.A. (dalej: skarżąca) spełnia, co do zasady, zarówno wymogi konstytucyjne, jak i ustawowe, co pozwoliło na jej merytoryczne rozpoznanie.

2. Przedmiotem rozpatrywanej skargi konstytucyjnej – zgodnie z jej sformułowaniem – miał być 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 (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84, ze zm.; aktualnie: Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.; dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach lokalnych), w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r., co odpowiadało okresom rocznym, za które skarżącej określono zobowiązanie w podatku od nieruchomości. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że konieczne jest istotne doprecyzowanie zakresu regulacji prawnych badanych w niniejszym postępowaniu. Należało przede wszystkim wziąć pod uwagę, iż – jak wskazała sama skarżąca – jej zastrzeżenia co do konstytucyjności kwestionowanych regulacji prawnych dotyczą wyłącznie zagadnienia możliwości uznania, w zakresie dotyczącym podatku od nieruchomości, obiektu budowlanego posiadającego wszystkie cechy budy-

ku podane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. za budowlę, którą zdefiniowano w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Odnośnie do przedstawionego przez skarżącą przedmiotu kontroli konstytucyjności prawa, Trybunał rozważył następujące zagadnienia.

Po pierwsze, należało zauważyć, że brzmienie wszystkich wymienionych w skardze konstytucyjnej przepisów prawnych określone zostało ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683; dalej: ustawa nowelizująca), która weszła w życie 1 stycznia 2003 r. Na jej mocy dodano art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. (art. 1 pkt 2 ustawy nowelizującej) oraz zmieniono treść art. 2 ust. 1 u.p.o.l. (art. 1 pkt 3 ustawy nowelizującej). Regulacje te w ustalonej wówczas wersji obowiązują również obecnie, przy czym podkreślenia wymaga, że w okresie obowiązywania omawianych unormowań nie zaszła żadna modyfikacja w ich otoczeniu normatywnym bądź zmiana kontekstu systemowego lub funkcjonalnego mająca znaczenie dla ich interpretacji, która byłaby istotna z punktu widzenia rozpatrywanych zastrzeżeń co do konstytucyjności skarżonych przepisów prawnych. Nie wystąpiły zatem okoliczności uzasadniające wyodrębnienie – w oparciu o kryterium temporalne – zakresu treści normatywnych zawartych w badanych regulacjach. Z tego względu wskazane przez skarżącą ograniczenie czasowego zakresu zastosowania kwestionowanych unormowań do okresu od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2008 r., zgodnie z wnioskiem Prokuratora Generalnego, Trybunał Konstytucyjny uznał za niezasadne.

Po drugie, konieczne było ustalenie, czy wszystkie wymienione w skardze konstytucyjnej przepisy prawne mają związek z przedstawionymi przez skarżącą zarzutami niezgodności z Konstytucją, na co także uwagę zwrócił Prokurator Generalny. W tym zakresie trzeba zauważyć, że art. 1a ust. 1 u.p.o.l. stanowi, że 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 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 kolei art. 2 ust. 1 u.p.o.l. przewiduje, że 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. Jak wynika z analizy rozstrzygnięć zapadłych w sprawie skarżącej, sporne kontenery telekomunikacyjne opodatkowane zostały podatkiem od nieruchomości jako budowle, a podniesione w skardze konstytucyjnej zarzuty niekonstytucyjności dotyczą jedynie rozszerzającej interpretacji definicji pojęcia budowli. Definicja ustawowa pojęcia budynku, zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., mimo że powoływana w omawianych rozstrzygnięciach, nie wyznaczała w tym wypadku podstawy prawnej decyzji określających podatek od nieruchomości. Jednocześnie w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej nie zakwestionowano zasadności samego opodatkowania wspomnianych kontenerów telekomunikacyjnych, które jako obiekty budowlane niewątpliwie podlegają rozważanemu podatkowi zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznał, że – spośród przepisów prawnych wskazanych przez skarżącą – uzasadnione było poddanie kontroli jedynie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Po trzecie, podkreślenia wymagało, że w skardze konstytucyjnej nie podniesiono zarzutów niekonstytucyjności dotyczących całego zakresu znaczeniowego wyznaczonego przez definicję pojęcia budowli, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., lecz zakwestionowano jedynie pewny jego fragment, który ustalono w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych. Wątpliwości skarżącej budzi mianowicie wyłącznie takie rozumienie wskazanego przepisu prawnego, zgodnie z którym jako budowle dają się zakwalifikować również obiekty budowlane odznaczające się wszystkimi cechami budynku, wymaganymi przez art. 1a ust. 1

pkt 1 u.p.o.l. Z przeprowadzonej przez Trybunał Konstytucyjny analizy orzeczeń sądów administracyjnych wynika przy tym, że mamy w rozważanym wypadku do czynienia z ustabilizowaną linią orzeczniczą dopuszczającą na potrzeby podatku od nieruchomości rekwalifikację różnych obiektów budowlanych, spełniających kryteria bycia budynkiem wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jako budowli w znaczeniu określonym przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Jeżeli ograniczymy się wyłącznie do orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, można tu wymienić następujące wyroki zawarte w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: z 10 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1309/07; z 10 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1310/07; z 10 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1313/07; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1022/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1023/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1024/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1278/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1292/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1293/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1294/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1295/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1296/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1315/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1316/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1317/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1318/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1319/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1320/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1385/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1391/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1392/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1393/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1394/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1395/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1396/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1397/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1398/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1399/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1400/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1402/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1403/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1404/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1405/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1406/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1407/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1408/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1409/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1410/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1411/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1412/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1431/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1432/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1433/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1434/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1435/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1436/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1437/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1438/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1440/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1477/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1478/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1479/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1480/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1481/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1482/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1483/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1484/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1485/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1559/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1577/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1578/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1579/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1592/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1621/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1622/08; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1623/08; z 18 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 213/12; z 18 października 2016 r., sygn. akt II FSK 1740/16; z 23 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 1739/16. Uzupełniająco należy dodać, że omawiane zapatrywanie podzielane jest również w bardzo licznych judykatach przez wojewódzkie sądy administracyjne. Jakkolwiek od wskazanego poglądu występują niekiedy w orzecznictwie sądoadministracyjnym pewne odstępstwa (zob. np. wyroki NSA dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: z 23 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1808/14; z 23 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1996/14; z 8 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3153/14; z 25 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3759/14), to jednak okoliczność ta w żadnym razie nie podważa zasadności twierdzenia o jednolitości praktyki stosowania skarżonych unormowań (zob. wyroki TK: z 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06,

OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85, oraz z 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15). W rezultacie przedmiotu orzekania nie stanowi w tym wypadku przepis prawny, w odniesieniu do którego mamy do czynienia z relewantnymi konstytucyjnie wątpliwościami interpretacyjnymi, co uzasadniałoby wydanie orzeczenia interpretacyjnego (a nie umorzenie postępowania, jak sugeruje Marszałek Sejmu), lecz fragment treści normatywnej niewątpliwie przyporządkowanej badanemu przepisowi przez stosujące go sądy administracyjne, co obowiązało Trybunał do wydania orzeczenia zakresowego (zob. szerzej: M. Hermann, *Wyroki interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego z perspektywy teoretyczno-prawnej. Instrument ochrony ładu konstytucyjnego czy środek zapewniania jednolitości orzecznictwa?*, Warszawa 2015).

Warto zauważyć, że w skardze konstytucyjnej podniesiono również zastrzeżenia dotyczące rozumienia wyrażenia „trwale związane z gruntem”, jednak uczyniono to wyłącznie na marginesie całokształtu rozważań. Tym samym Trybunał nie mógł objąć skarżonych regulacji w zakresie dotyczącym wskazanego zagadnienia kontrolą konstytucyjności prawa.

Ostatecznie Trybunał Konstytucyjny uznał, że przedmiotem weryfikacji pod względem zgodności z ustawą zasadniczą jest w niniejszej sprawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w całym okresie jego obowiązywania, jednak wyłącznie w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy. W pozostałej części postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą konstytucyjną podlegało umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na marginesie Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że należało zgodzić się z Prokuratorem Generalnym, iż na dopuszczalność i zakres rozpoznania tej skargi konstytucyjnej nie miały wpływu wątpliwości dotyczące zachowania przez skarżącą wymaganego terminu jej wniesienia w wypadku jednego z trzech wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego, będących podstawą zwrócenia się do Trybunału o weryfikację konstytucyjności unormowań ustawy o podatkach lokalnych. Zarówno przedmiot kontroli, jak i wzorce konstytucyjne zostały bowiem w niniejszej skardze wskazane jednolicie w odniesieniu do wszystkich ostatecznych rozstrzygnięć zapadłych w sprawie skarżącej.

3. W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej jako wzorce kontroli wymieniono art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 ustawy zasadniczej. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że – w świetle uzasadnienia przedstawionego przez skarżącą – wyróżnić należało trzy zarzuty niezgodności regulacji ustawy o podatkach lokalnych z Konstytucją, a mianowicie zarzuty dotyczące naruszenia: zasady równości, zasady poprawnej legislacji oraz zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, powiązanych w każdym z wyróżnionych wypadków z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony prawa własności. W odniesieniu do wskazanych wzorców kontroli konstytucyjności prawa Trybunał rozważył następujące zagadnienia.

3.1. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, konstytucyjna zasada równości, wyrażona w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Zasada ta nakazuje nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które taką cechą posiadają, oraz podmiotom, które jej nie posiadają. Ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień. Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać



wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna. Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to – mając na uwadze, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego – niezbędne okazuje się rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli zróżnicowanie odpowiada kryteriom relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że sposób przywołania wzorców kontroli przez skarżącą teoretycznie umożliwiałby rozpoznanie zarzutu naruszenia przez regulacje ustawy o podatkach lokalnych zasady równości. Na przeszkodzie temu stoi jednak niespełnienie wymogu uzasadnienia przedstawionego zarzutu. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, takie uzasadnienie musi spełniać określone warunki, w tym przede wszystkim precyzyjnie wskazywać co najmniej jeden argument za naruszeniem określonych wzorców kontroli. Nie realizują omawianego wymagania uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., sygn. K 35/11, OTK ZU nr 6/A/2014, poz. 61; postanowienie TK z 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4; postanowienie TK z 12 maja 2015 r., sygn. K 7/14, OTK ZU nr 5/A/2015, poz. 67; postanowienie TK z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110; wyrok TK z 31 lipca 2015 r., sygn. K 41/12, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 102; wyrok TK z 4 listopada 2015 r., sygn. K 1/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. K 9/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 170; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. P 45/13, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 171; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; postanowienie TK z 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU A/2016, poz. 19; postanowienie TK z 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU A/2017, poz. 10). Należy przy tym rozróżnić uzasadnienie pozorne i merytorycznie nietrafne. Uzasadnienie pozorne powoduje konieczność umorzenia postępowania, natomiast uzasadnienie merytorycznie nietrafne nie ma znaczenia dla dopuszczalności wydania rozstrzygnięcia, przy czym o uznaniu aktu normatywnego za zgodny z ustawą zasadniczą decyduje bezzasadność postawionego zarzutu, a nie jego błędne uzasadnienie.

Naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji w powiązaniu z innymi jej postanowieniami wskazanymi w *petitum* skargi konstytucyjnej (oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji powołanego jedynie w uzasadnieniu skargi) skarżąca upatruje w tym, że w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych odstąpiono od literalnej wykładni przepisów prawnych ustawy o podatkach lokalnych i dopuszczono możliwość uznania za budowlę obiektów budowlanych spełniających kryteria bycia budynkiem w oparciu o nieprecyzyjną pozaustawową przesłankę funkcji obiektu budowlanego, a sama ta przesłanka nie jest konsekwentnie stosowana ani w wypadku wszystkich podatników podatku od nieruchomości, ani w odniesieniu do ogółu obiektów podlegających opodatkowaniu. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, oznacza to, że w rzeczywistości skarżąca nie przedstawiła samodzielnych argumentów za naruszeniem przez kwestionowane przepisy prawne zasady równości. Podane przez nią uzasadnienie, odnosząc się nie do treści skarżonych uregulowań, lecz wyłącznie do ich jakości legislacyjnej, jest w całości wtórne wobec zarzutu niezgodności z zasadą poprawnej legislacji i zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych. W konsekwencji, w tej części postępowanie podlegało umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3.2. Odnosząc się do wskazanych przez skarżącą wzorców kontroli dotyczących jakości legislacyjnej kwestionowanych regulacji prawnych, Trybunał Konstytucyjny zauważył, że szczegółowej analizy konstytucyjnych standardów legislacyjnych, w tym przede wszystkim w obszarze prawa podatkowego, dokonano w wyrokach: z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) i z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), w których podsumowano, uporządkowano i rozwinięto dotychczasowy dorobek orzeczniczy (zob. m.in. wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

Jak precyzyjnie ujęto w wyroku o sygn. P 33/09, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

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

W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny.

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy praktyki stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowiska wypracowanego w praktyce stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Należy przy tym zastrzec, że z podobną sytuacją mamy do czynienia wówczas, gdy zarzut niekonstytucyjności kierowany jest wobec niejasnej regulacji prawnej nie ze względu na niezachowanie określonych przez Konstytucję standardów legislacyjnych, lecz z powodu naruszenia wyznaczonych przez nią wymogów co do treści prawa. Skoro we wskazanej sytuacji zastrzeżenia odnoszą się do merytorycznej zawartości budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o ich zgodności bądź niezgodności z ustawą zasadniczą nie decyduje jednak okoliczność, czy w ogóle daje się z nich wyinterpretować normy prawne; istotne jest bowiem to, czy na podstawie omawianych przepisów można odtworzyć normy niepozostające w kolizji z Konstytucją.

Rozwijając tezy zawarte w wyroku o sygn. P 33/09, w drugim z powołanych wyroków, wydanym w sprawie o sygn. SK 18/09, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych)”, przy czym kategorycznie wskazał, iż „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”.

Uwzględniając, że w skardze konstytucyjnej zakwestionowano konstytucyjność uregulowań ustawy o podatkach lokalnych z punktu widzenia zarówno zasady poprawnej legislacji, jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, Trybunał Konstytucyjny zauważył, iż dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez skarżącą w zupełności wystarczające będzie orzeczenie w przedmiocie zgodności z drugą wymienioną zasadą. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego. W konsekwencji, postępowanie w części dotyczącej

zasady poprawnej legislacji podlegało umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 otpTK ze względu na zbędność wydania wyroku.

3.3. W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej zasada szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzona z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, powiązana została z postanowieniami art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej, przewidującymi gwarancje ochrony prawa własności. W tym względzie konieczne okazały się dwie uwagi.

Po pierwsze, jak zauważono w wyroku o sygn. SK 18/09, „każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również – jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – do ingerencji w prawo własności”. Mając na uwadze, że zarzut postawiony w skardze konstytucyjnej nie dotyczył konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń, Trybunał przyjął, że skarżąca nie uzasadniła zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji postępowanie w tym zakresie podlegało umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Po drugie, co wyraźnie potwierdzono we wspomnianym judykacie, podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji, z zastrzeżeniem dwóch wyjątków od tak sformułowanej zasady ogólnej, gdy 1) prawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym, lub 2) badane zagadnienie nie dotyczy nałożenia na jednostki obowiązku pewnych świadczeń czy ustalenia ich wielkości lub wysokości, lecz takich spraw jak – przykładowo – określenie warunków zwrotu podatku, wskazanie wymogów formalnych umożliwiających obniżenie jego kwoty czy też ustanowienie obowiązku złożenia deklaracji majątkowych.

Jak przy tym stwierdzono w wyroku o sygn. SK 18/09, „[z] dokonanej analizy wzorców konstytucyjnych można by wnosić, że swoboda ustawodawcy w dziedzinie prawa daninowego jest nieograniczona. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika jednak inny wniosek. Przyjmuje się bowiem jednolicie, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. (...) Przede wszystkim wypada przypomnieć, że art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw

majątkowych przez regulacje daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję:

1) z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,

2) z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia”.

Trybunał Konstytucyjny przyjął jednak, że przywołanie przez skarżącą jako wzorca kontroli art. 64 ust. 3 Konstytucji było uzasadnione, ponieważ służyło wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące skarżącej prawo własności. Ostatecznie Trybunał uznał zatem, że wzorcem kontroli w niniejszym postępowaniu jest zasada szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzona z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej.

By uniknąć niejasności, Trybunał zaznaczył, że związkowe przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji – w wypadku kwestionowania regulacji daninowych w trybie skargi konstytucyjnej – uzasadnione jest zarówno wówczas, gdy zarzut naruszenia ustawy zasadniczej dotyczy niezgodności takiej regulacji z zasadą poprawnej legislacji (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, oraz postanowienie TK z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13), jak i wówczas, gdy rozważany zarzut odnosi się do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji nie mogą być bowiem samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu zainicjowanym w tym trybie, chyba że skarżący powołuje się na wywiedzione z nich samoistnie prawa lub wolności konstytucyjne przysługujące jednostkom.

4. Rozpatrywany przez Trybunał Konstytucyjny w niniejszym postępowaniu zarzut niekonstytucyjności dotyczył, jak wynika z wcześniejszych ustaleń, naruszenia przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim pozwala na uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji. Trybunał stwierdził, że wskazany zarzut jest uzasadniony. Za uznaniem kwestionowanego unormowania za niezgodne z ustawą zasadniczą przemawiała następująca argumentacja.

4.1. Na wstępie należało zaznaczyć, że – wbrew zapatrywaniu Prokuratora Generalnego – argumentu przeciwko stwierdzeniu niekonstytucyjności badanej regulacji nie stanowiło ukształtowanie się jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Trzeba bowiem zauważyć, że niezależnie od tego, czy prawodawca sformułował jednoznacznie określone przepisy prawne, czy też – uchybiając zasadom techniki prawodawczej – swój zamysł wyraził w sposób niejasny, w obu sytuacjach możliwe wydaje się wypracowanie stabilnego stanowiska organów i sądów dotyczącego wykładni danego uregulowania; w obu wypadkach jest również możliwe, że takie uregulowanie będzie z różnych względów interpretowane rozbieżnie, chociaż nie ulega wątpliwości, iż w razie zastosowania się przez prawodawcę do kanonu zasad legislacyjnych, ryzyko powstania rozbieżności jest zdecydowanie mniejsze. Zasadność przedstawionego stanowiska została już zresztą jednoznacznie potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do zasady poprawnej legislacji, przy czym – co oczywiste – zawarte w nim ustalenia można odnieść tym bardziej do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Jak stwierdzono w wyroku o sygn. P 33/09, „z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich – w istotnym stopniu – praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej”. W omawianym wy-

roku podkreślono przy tym, że podjęte rozstrzygnięcie nie skutkuje niedopuszczalnością zbadania konstytucyjności skarżonych regulacji w kontekście tego samego zarzutu, „jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. W praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy – ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą – stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą (zob. orzeczenia TK dotyczące art. 401<sup>1</sup> kodeksu postępowania cywilnego w dawnym brzmieniu: wyrok z 2 marca 2004 r., sygn. SK 53/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 16, oraz wyrok z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96)”.

Jeszcze dobitniej myśl tę wyrażono w wyroku o sygn. SK 18/09, w którym podkreślono, że: „w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obarczających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzane na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego”.

4.2. Przypominając, że zgodnie art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. budynek oznacza 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, z kolei budowla to 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, należało zauważyć, że w obu wypadkach ustawodawca odesłał do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332, ze zm.; dalej: p.b. lub prawo budowlane), co zostało jednoznacznie stwierdzone w wyroku TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, i zaakceptowane – pomimo wcześniejszych wątpliwości – w orzecznictwie sądów administracyjnych. Mając przy tym na uwadze, że w wypadku spornych kontenerów telekomunikacyjnych nie podnoszono nigdy możliwości ich zakwalifikowania jako urządzeń budowlanych, zasadnicze znaczenie miało przywołanie czterech definicji legalnych sformułowanych w prawie budowlanym.

Zgodnie ze wspomnianą ustawą, ilekroć jest w niej mowa o:

1) obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 p.b.); aktualne brzmienie wskazanego przepisu zostało nadane 28 czerwca 2015 r. przez art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443; dalej: ustawa zmieniająca); wcześniej, tj. od wejścia w życie prawa budowlanego do momentu wspomnianej nowelizacji, przewidywał on, że 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,

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 (art. 3 pkt 2 p.b.);

3) budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 p.b.); od wejścia w życie prawa budowlanego wskazany przepis prawny był kilkakrotnie nowelizowany, jednak wprowadzane zmiany dotyczyły wyłącznie katalogu przykładowych obiektów kwalifikowanych jako budowle,

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 (art. 3 pkt 4 p.b.).

Szczegółowa analiza definicji zawartych w prawie budowlanym oraz odwołujących się do nich definicji zamieszczonych w ustawie o podatkach lokalnych została przeprowadzona w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, w którym Trybunał Konstytucyjny sformułował w tym względzie szereg poważnych zastrzeżeń, przy czym jedynie niektóre z nich usunęła ustawa zmieniająca. Przywołany wyrok dotyczył bezpośrednio opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń, chociaż w jego uzasadnieniu określono ogólne warunki, na jakich dopuszczalne z konstytucyjnego punktu widzenia jest uznanie określonych obiektów za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przedmiotem zapadłego rozstrzygnięcia nie było natomiast w zasadzie zagadnienie rozgraniczenia pojęć budynku i budowli, jednak nie ulegało wątpliwości, że w przekonaniu Trybunału, zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i na gruncie ustawy o podatkach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku.

Określenie relacji istniejącej pomiędzy omawianymi pojęciami posiada zasadnicze znaczenie w kontekście podatku od nieruchomości. Z jednej strony uznanie pewnych obiektów za budynki lub budowle decyduje niekiedy o tym, czy są one w ogóle przedmiotem owego podatku, z drugiej zaś – pozwala ustalić jego podstawę. Jak stanowi bowiem art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podlegają budynki lub ich części oraz budowle lub ich części, przy czym te ostatnie tylko wówczas, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Art. 4 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l. przewiduje z kolei, że podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa, natomiast dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z pewnymi zastrzeżeniami – wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na 1 stycznia roku podatkowego, będącą podstawą obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w wypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Zgodnie z jednolitym orzecznictwem sądów administracyjnych, za akceptacją zapartywania, zgodnie z którym możliwe jest uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., mają przema-



wiać dwa niezbyt klarowne argumenty – językowy i celowościowy. Ich krytyczna analiza prowadzi do wniosku, że są one całkowicie nieuzasadnione, co wyjątkowo dostrzega się w pojedynczych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (zob. wspomniane wcześniej wyroki NSA dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych z: 23 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1808/14; 23 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1996/14; 8 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3153/14; 25 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3759/14).

Argument językowy opiera się na konstatacji, że skoro ustawodawca nie zastrzegł w definicji pojęcia budynku warunku, iż nie może on być budowlą, czyniąc jedynie zastrzeżenie w definicji pojęcia budowli, iż nie może być ona budynkiem, to nie jest wykluczone, by pewne budynki uznać za budowle. Nie sposób zgodzić się z takim wnioskiem. Definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak i w ustawie o podatkach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to z konieczności, iż najpierw trzeba ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację jako budowli. Wprowadzenie dodatkowego zastrzeżenia do definicji pojęcia budynku i – konsekwentnie – do definicji pojęcia obiektu małej architektury, zgodnie z którym nie mogą być one budowlą, byłoby nie tylko zbędne, ale wręcz niedopuszczalne.

Zbędność polega w tym wypadku na tym, że skoro budowla nie może być budynkiem (obiektem małej architektury), to budynek (obiekt małej architektury) nie może być budowlą, o czym przesądza sama logika. Gdy zbiór A (w tym wypadku – zbiór budowli) wyklucza się ze zbiorem B (w tym wypadku: zbiór budynków albo zbiór obiektów małej architektury), to tym samym zbiór B musi wykluczać się ze zbiorem A, jak wynika z jednego z twierdzeń teorii mnogości. Relacja wykluczania się zbiorów ma bowiem niewątpliwie charakter symetryczny.

Niedopuszczalność sprowadza się natomiast do spostrzeżenia, że gdyby rozważane zastrzeżenia poczyniono we wszystkich omawianych definicjach, ich zestaw byłby obciążony poważnym błędem logicznym w postaci błędnego koła. Zauważmy, w pewnym uproszczeniu, że wówczas pojęcie budynku (obektu małej architektury) zdefiniowano by jako obiekt o pewnych cechach, który nie jest budowlą, a pojęcie budowli – jako obiekt, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury.

Argument celowościowy, powiązany jednoznacznie z argumentem językowym, polega z kolei na konstatacji, że skoro niektóre budynki można uznać za budowle, to dokonując takiej kwalifikacji, należy odwołać się do przesłanki funkcji określonego obiektu, wzięwszy pod uwagę, przykładowo, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania. Pomimo wielu różnych zastrzeżeń dotyczących definicji sformułowanych w prawie budowlanym oraz w ustawie o podatkach lokalnych, wskazanych w wyroku o sygn. P 33/09, w wypadku pojęć budynku i budowli mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę, a w konsekwencji za niedopuszczalne należało uznać modyfikowanie tych pojęć w oparciu o przesłankę nieprzewidzianą w przepisach prawnych. Uwzględnienie tej przesłanki prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zwężającą wykładnię definicji budynku. Taki zabieg stanowi zatem nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej (zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2012, s. 242-243, 344). Co więcej, w sprawie będącej podstawą wniesienia rozpatrywanej skargi konstytucyjnej skutkowało on funkcjonalną reinterpretacją regulacji podatkowej na niekorzyść skarżącej.

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednocześnie, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką. Należało jednak zaznaczyć, że takiej rekwalifikacji w zakresie dotyczącym kontenerów tele-

komunikacyjnych nie dokonano w art. 3 pkt 5 p.b., zgodnie z którym przez tymczasowy obiekt budowlany należy rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. Jak słusznie zauważono bowiem w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 (ONSAiWSA nr 4/2014, poz. 58), „zgodnie [z] definicją zamieszczoną w art. 3 pkt 5 P.b., tymczasowe obiekty budowlane stanowią szczególną odmianę obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. albo cechę czasowości użytkowania albo cechę niepołączenia trwałego z gruntem. Z kolei z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 lit. a-c P.b. wynika, że wyliczenie w nim zawarte ma charakter wyczerpujący, każdy zatem obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii. W takim znaczeniu odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą «tymczasowe obiekty budowlane». Te ostatnie bowiem są pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi (por. *Prawo budowlane. Komentarz*, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, Warszawa 2007, s. 40 i 53)”. Zasadności wskazanego poglądu nie podważa brak konsekwencji ustawodawcy, który w art. 39a p.b. wymienił obok obiektów budowlanych będące jedynie ich szczególną odmianą tymczasowe obiekty budowlane, gdyż świadczy to jedynie o zbędności ich wyróżnienia w omawianym przepisie prawnym.

Mając na uwadze, że w odniesieniu do tymczasowych obiektów budowlanych decydujące znaczenie posiadają dwie cechy, tj. czasowość użytkowania albo brak trwałego połączenia z gruntem, trzeba zauważyć, iż w pierwszym wypadku możliwość zakwalifikowania obiektu budowlanego jako budynku nie budzi wątpliwości. Taka wątpliwość dotyczy jednak obiektów budowlanych przykładowo wymienionych jako nietrwale związane z gruntem, w tym obiektów kontenerowych. Trzeba jednak zauważyć, że w tym zakresie mamy do czynienia z konkurencją regulacji prawnych. Obiekty kontenerowe są w świetle art. 3 pkt 5 p.b. obiektami budowlanymi, a zatem – wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury – muszą zostać uznane albo za budynki, albo za budowle. Omawiany przepis prawny traktuje je wprawdzie jako obiekty niepołączone trwale z gruntem, jednak nie należy tego interpretować jako ustanowienia fikcji prawnej, zgodnie z którą w wypadku każdego obiektu kontenerowego nie występuje trwale związanie z gruntem. Decydujące znaczenie ma bowiem okoliczność, czy dany obiekt kontenerowy jest faktycznie połączony z gruntem w sposób trwały, czy też nie. W pierwszej sytuacji pierwszeństwo ma kwalifikacja obiektu jako budynku, a jedynie w drugiej sytuacji należy uznać, że mamy do czynienia z budowlą.

4.3. Trybunał Konstytucyjny uznał za zasadne przypomnienie fundamentalnej dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, zasady *in dubio pro tributario*, będącej oczywistą konsekwencją, wyrażonej w art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, zasady *nullum tributum sine lege*. Przestrzeganie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyjać będzie budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w tym bardzo newralgicznym obszarze. Wydaje się oczywiste, że jej poprawne zastosowanie w odniesieniu do rozpatrywanego przez Trybunał zagadnienia prawnego wykluczyłoby możliwość wypracowania w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowiska budzącego tak daleko idące zastrzeżenia konstytucyjne.

Z niepokojem trzeba jednak odnotować, że rozważana zasada – również po jej wyrażeniu *expressis verbis* w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.; dalej: o.p.): „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika” – nie spełnia w praktyce swojej roli.

Trybunał Konstytucyjny stanowczo podkreślił, że za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika czy – co znacznie częstsze – organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji.

Jak przy tym powszechnie przyjmuje się w polskiej doktrynie prawniczej, wśród dyrektyw wykładni wyróżnić można dyrektywy: 1) językowe, nakazujące rozumienie przepisów prawnych zgodnie z regułami semantycznymi i syntaktycznymi języka etnicznego, z zastrzeżeniem specyficznego znaczenia określonych wyrażen nadanego im w języku prawnym lub prawniczym, 2) systemowe, służące zachowaniu spójności systemu prawnego, które – w razie wieloznaczności językowej – przewidują odrzucenie wariantu interpretacyjnego niezgodnego z zasadami prawnymi (aspekt poziomy) lub unormowaniami o wyższej mocy prawnej (aspekt pionowy), oraz 3) funkcjonalne, w tym celowościowe (teleologiczne), odwołujące się do wartości i celów prawodawcy. Aplikacja wymienionych trzech zestawów dyrektyw wykładni skutkuje – niejako z założenia – eliminacją wszelkich niejasności obarczających tekst prawny, a zatem pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. W konsekwencji, przyjmowane niekiedy zapatrywanie, że zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie dopiero po uwzględnieniu wszystkich rodzajów dyrektyw interpretacyjnych prowadzi do oczywistego absurdu, wykluczając spełnianie przez tę zasadę jakiegokolwiek rzeczywistej funkcji, a w szczególności roli wyznaczonej jej przez ustawę zasadniczą.

Dostrzegając omówione powyżej nieprawidłowości dotyczące rozumienia zasady *in dubio pro tributario*, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że jako reguła interpretacji jest ona dyrektywą wykładni funkcjonalnej, która wyklucza w procesie interpretacji regulacji daninowych inne racje odwołujące się do wartości lub celów przypisywanych prawodawcy. Nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni omawianego rodzaju regulacji oznacza zatem tylko taką wątpliwość, która pozostaje aktualna po zastosowaniu reguł interpretacji językowej oraz systemowej. W konsekwencji, co Trybunał zaznaczył już stanowczo w wyrokach o sygn. P 33/09 oraz SK 18/09, w wypadku gdy po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator:

1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłyby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej,

2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej.

Argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. Władztwo daninowe przysługujące państwu jest bowiem równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych, co wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.

4.4. Uwzględniając poczynione w sprawie ustalenia, Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., narusza zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Trybunał zastrzegł jednocześnie, że stwierdzenie niekonstytucyjności regulacji podatkowej we wskazanym powyżej zakresie nie skutkuje automatycznie obowiązkiem odmiennego zakwalifikowania – na potrzeby określenia podatku od nieruchomości – obiektów budowlanych, w tym kontenerów telekomunikacyjnych należących do skarżącej, do których odnośzone było przyjęte jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych zapatrywanie dotyczące możliwości uznania za budowlę obiektów odpowiadających definicji budynku. Ustalenie charakteru tych obiektów w oparciu o właściwe przepisy prawne, z pominięciem jednak zakwestionowanego fragmentu treści normatywnej, i po przeprowadzeniu wymaganego postępowania dowodowego jest kompetencją organów podatkowych oraz kontrolujących ich działalność sądów administracyjnych. Odnośnie do zakresu uregulowań relewantnych dla rozstrzygnięcia omawianego zagadnienia oraz sposobu ich interpretacji i aplikacji za konieczne należało przy tym uznać uwzględnienie również wymagań konstytucyjnych, które wskazano w wyroku TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, podtrzymując wyrażone w tym judykacie stanowisko o konieczności daleko idącego doprecyzowania przez ustawodawcę regulacji prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach lokalnych.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.