

TOMASZ GWÓDŹ¹

Co dalej z opodatkowaniem budowli? Kilka uwag po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2023 r., sygn. akt SK 14/21²

Wpłynął: 12.05.2024. Akceptacja: 3.06.2024

Streszczenie

19 lipca 2023 r. Trybunał Konstytucyjny wydał przełomowy wyrok o sygnaturze akt SK 14/21, w którym uznał definicję legalną budowli, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za niezgodną z Konstytucją. Dotychczas istniały liczne kontrowersje i niejasności w interpretacji tej definicji, co prowadziło do powstania rozbieżnych linii orzeczniczych sądów administracyjnych i sporów w doktrynie. W orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny zdecydował, że odwoływanie się w przepisach podatkowych do przepisów prawa budowlanego jest niezgodne z zasadami określoności prawa podatkowego i poprawnej legislacji. Zasugerował również potrzebę dokonania zmiany definicji budynku.

W artykule przeanalizowane zostały najważniejsze praktyczne problemy, które występowały w ramach stosowania definicji budowli w dotychczasowym brzmieniu, a także omówiono kluczowe orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych w tym zakresie. Przedstawiona została także ocena wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2023 r. o sygnaturze akt SK 14/21. Na końcu autor proponuje możliwe rozwiązania legislacyjne, które mogłyby być podstawą do stworzenia nowej definicji budowli – formułując tym samym postulaty *le lege ferenda*.

Słowa kluczowe: budowle, podatek od nieruchomości, wyrok Trybunału
Konstytucyjnego z dnia 19 lipca 2023 r. o sygnaturze akt SK 14/21.

¹ Dr Tomasz Gwóźdź – Uniwersytet Śląski w Katowicach (Polska); e-mail: tomasz.gwozdz@us.edu.pl; ORCID: 0000-0002-1769-1210.

² Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

TOMASZ GWÓZDŹ

What Next with Taxation of Building Structures? A Few Comments Following the Judgment of the Constitutional Tribunal of July 19, 2023, ref. no. file SK 14/21³

Abstract

On 19th of July 2023, the Constitutional Court issued a groundbreaking verdict under case file SK 14/21, declaring the legal definition of a building structure found in article 1a(2) of the Local Taxes and Charges Act unconstitutional. Before this ruling, there had been numerous controversies and ambiguities in interpreting this definition, leading to divergent judicial decisions in administrative courts and scholarly disputes. In its decision, the Constitutional Court ruled that referencing provisions of building law in tax regulations was inconsistent with the principles of tax law specificity and proper legislation. The Court also suggested the need to amend the definition of a building.

The article analyses the most significant practical problems in applying the previous definition of a building structure and discusses vital judgments of the Constitutional Court and administrative courts. Furthermore, it assesses the Constitutional Court's verdict dated 19th of July 2023, under case file SK 14/21. In conclusion, the author proposes potential legislative solutions that could serve as the basis for a new building structure definition thus formulating suggestions for future legal amendments.

Keywords: building structure, real estate tax, Constitutional Court's verdict dated 19th of July 2023, case file SK 14/21.

³ The research in this article has not been supported financially by any institution.

Wprowadzenie

Wyrokiem z dnia 19 lipca 2023 r. o sygnaturze akt SK 14/21⁴ Trybunał Konstytucyjny (dalej TK) uznał definicję legalną budowli, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁵, za niezgodną z przepisami art. 87 i 217 Konstytucji⁶, z których wywodzone są gwarancje dostatecznej określoności ustawowych regulacji prawnopodatkowych oraz zasada powszechności opodatkowania.

Wskazany wyrok jest przełomowy, ponieważ pomimo wcześniejszych wątpliwości co do interpretacji i zgodności z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozbieżnych linii orzeczniczych sądów administracyjnych w zakresie jego zastosowania, a także wydania przez TK kilku innych orzeczeń, dotyczących tego przepisu, w których nie stwierdzono niekonstytucyjności regulacji – tym razem zdecydowano o konieczności wyeliminowania definicji legalnej budowli z porządku prawnego, po upływie osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Jednocześnie w uzasadnieniu wyroku TK zasugerował potrzebę zmiany także definicji legalnej budynku.

W artykule – z zastosowaniem dogmatycznoprawnej, teoretycznoprawnej i socjologicznej metody badawczej – zostanie przedstawiona ocena wyroku TK oraz jego praktycznych konsekwencji, a także sformułowane zostaną postulaty *de lege ferenda* w zakresie stworzenia nowej regulacji, definiującej pojęcie budynku i budowli na potrzeby podatku od nieruchomości.

Definicja budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Budowle związane wyłącznie z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna stanowiły przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości od początku obowiązywania ustawy o podatkach i opłatach

⁴ Opublikowany: Dz.U. z 2023 r., poz. 1313, OTK-A 2023/59.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 70 ze zm., dalej u.p.o.l.

⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej Konstytucja.

lokalnych⁷. Definicja legalna została jednak wprowadzona do ustawy dopiero z dniem 1 stycznia 2003 r. na podstawie art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁸. Przepis ten nie był jak dotąd zmieniany i stanowi, że budowla oznacza 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. Natomiast budynkiem na mocy art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest 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. Obie definicje legalne odsyłają więc do przepisów prawa budowlanego, jednak nie jest jednoznaczne, czy chodzi wyłącznie o ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane⁹, czy też szeroko pojęte przepisy związane z prawem budowlanym¹⁰. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej NSA) w wyroku z dnia 5 października 2010 r., sygn. akt II FSK 866/09¹¹ orzekł, że odesłanie do przepisów prawa budowlanego – a nie do przepisów ustawy Prawo budowlane – oznacza, że ustawodawca nie ograniczył go tylko do przepisów ustawy, ale dopuścił odpowiednie stosowanie także innych przepisów tej dziedziny prawa. Wykładnia prokonstytucyjna prowadzi jednak do wniosku, że może się odnosić wyłącznie do przepisów rangi ustawowej – skoro zgodnie z art. 217 Konstytucji nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy¹².

Przechodząc więc do przytoczenia definicji zawartych w przepisach prawa budowlanego, wyjaśnić trzeba, że obiektem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.p.b. jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem,

⁷ Od 1 stycznia 1992 r. przedmiot opodatkowania stanowiły budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, a od 1 stycznia 2003 r. – budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

⁸ Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 682 ze zm., dalej u.p.b.

¹⁰ Zob.: K. Radzikowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości sieci technicznych w branży energetycznej i telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, 11, s. 8–14; B. Pahl, *Opodatkowanie obiektów budowlanych wykorzystywanych w górnictwie*, „Finanse Komunalne” 2009, 12, s. 45–55; B. Brzeziński, W. Morawski, *Podziemne wyrobiska górnicze a podatek od nieruchomości*, cz. II, „Prawo i Podatki” 2008, 4, s. 17–21.

¹¹ LEX nr 745914.

¹² Zob. wyroki NSA: z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, LEX nr 590575; z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1674/09, LEX nr 595883.

wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast urządzenie budowlane na mocy art. 3 pkt 9 u.p.b. to urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Wskazane przepisy mają kluczowe znaczenie, ponieważ definicję legalną budowli należy interpretować systemowo¹³.

Co ważne, art. 3 pkt 2 u.p.b. również definiuje pojęcie budynku – jako taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Za niespójne należy uznać odmienne zdefiniowanie budynku oraz budowli w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. oraz w art. 3 pkt 2 i 3 u.p.b., przy jednoczesnym odesłaniu do stosowania przepisów prawa budowlanego w zakresie rozumienia pojęcia obiektu budowlanego. Natomiast w judykaturze podkreśla się, że przepisy prawa budowlanego mają zastosowanie jedynie wówczas, gdy jednoznacznie odsyłają do nich przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁴. Jest to tym bardziej istotne, że odmienne są cele obu tych aktów prawnych. Przepisy prawa budowlanego mają bowiem zapewniać bezpieczeństwo wznoszenia i użytkowania obiektów budowlanych, podczas gdy druga ze wskazanych ustaw – gwarantować uzyskanie przez jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych w ramach ich podatkowych dochodów własnych¹⁵.

Pojęcie budowli w orzecznictwie sądów administracyjnych

Od początku obowiązywania omawianych przepisów budziły one liczne wątpliwości praktyczne, które jednak nie powodowały zmian legislacyjnych. Ich konsekwencją było w pierwszej kolejności dokonywanie wykładni przepisu – a często także nadawanie mu konkretnego znaczenia – przez sądy administracyjne, w tym zwłaszcza NSA.

Kontrowersje w stosowaniu definicji legalnej budowli w zakresie ustalenia przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości występowały w różnych stanach faktycznych. Rozbieżne linie orzecnicze sądów administracyjnych oraz poglądy wyrażane w doktrynie dotyczyły m.in. opodatkowania transformatorów energie-

¹³ Zob. wyroki NSA: z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1480/08, LEX nr 576196; z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1433/08, LEX nr 576191.

¹⁴ Zob.: wyrok NSA z 25 lutego 2009 r., sygn. akt II FSK 1658/07, LEX nr 520066.

¹⁵ Zob.: P. Banasik, *Załącznik do ustawy – Prawo budowlane a jego wpływ na określenie przedmiotu, w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 3, s. 6–12.

tycznych¹⁶, sieci gazowych¹⁷, myjni bezdotykowych¹⁸, podziemnych wyrobisk górniczych¹⁹, czy tymczasowych obiektów budowlanych²⁰.

- ¹⁶ Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej WSA) w Olsztynie w wyroku z 9 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/OI 817/14, LEX nr 1973097 uznał, że transformatory stanowią element sieci energetycznej i są opodatkowane jako budowle. Dominujący jest jednak pogląd przeciwny. Tak orzekały: NSA w wyrokach: z 7 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 3184/13, LEX nr 1783684; z 27 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2493/12, LEX nr 1557985. Szerzej: J. Oziębło, *Opodatkowanie sieci elektroenergetycznych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 9, s. 18–25; B. Pahl, *Opodatkowanie stacji transformatorowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 4, s. 6–18; L. Etel, K. Teszner, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń znajdujących się wewnątrz budynku stacji przekaznikowej*, „Finanse Komunalne” 2006, 5, s. 22–28.
- ¹⁷ W orzecznictwie ukształtowały się dwa poglądy dotyczące tego, co składa się na sieć gazową jako budowlę w podatku od nieruchomości. Pierwsze stanowisko zakłada, że jest to budowla z urządzeniami i instalacjami, które mogą zarówno być odrębne pod względem technicznym, jak i tworzyć całość techniczno-użytkową. Zostało wyrażone przez: WSA w Łodzi w wyroku z 26 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 201/19, LEX nr 2657335; WSA w Poznaniu w wyroku z 4 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 935/18, LEX nr 2647404, WSA w Gliwicach w wyroku z 1 sierpnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 605/18, LEX nr 2532590; NSA w wyroku z 10 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2139/16, LEX nr 2542068. Drugie stanowisko zakłada, że urządzenia techniczne stacji redukcyjno-pomiarowych i punktów pomiarowych stanowią część budowli. Pogląd taki przedstawiły: WSA we Wrocławiu w wyroku z 7 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 2072/14, LEX nr 1570556; WSA w Krakowie w wyroku z 27 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1755/13, LEX nr 1518521; NSA w wyroku z 11 października 2013 r., sygn. akt II FSK 2874/11, LEX nr 1433697. Szerzej: B. Pahl, *Kontrowersje wokół opodatkowania budowli wewnątrz budynku na przykładzie stacji redukcyjno-pomiarowych gazu*, „Samorząd Terytorialny” 2019, 5, s. 30–39; J. Oziębło, *Opodatkowanie sieci gazowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, 7, s. 6–14.
- ¹⁸ Wątpliwości budziło w orzecznictwie, czy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać wszystkie urządzenia techniczne myjni bezdotykowej (taki pogląd wyraził m.in. WSA w Lublinie w wyroku z 27 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 537/19, LEX nr 2749243; WSA w Gliwicach w wyroku z 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 80/19, LEX nr 2656409; WSA w Krakowie w wyroku z 19 września 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 589/18, LEX nr 2601600; NSA w wyroku z 20 września 2017 r., sygn. akt II FSK 1052/17, LEX nr 2380994), czy tylko budowlane elementy myjni bezdotykowej (taki pogląd wyraził m.in. WSA w Poznaniu w wyroku z 6 marca 2015 r., sygn. akt I SA/Po 95/15, LEX nr 1657406; WSA we Wrocławiu w wyroku z 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 392/14, LEX nr 1570856; WSA w Rzeszowie w wyroku z 25 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 420/13, LEX nr 1348618). Szerzej: L. Etel, *Opodatkowanie myjni bezdotykowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, 2, s. 31–35; A. Żmijewska, *Spory o opodatkowanie bezdotykowej myjni samochodowej podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 5, s. 14–18; A. Dembiński, *Zakwalifikowanie myjni bezdotykowej do kategorii budowli*, „Doradca Podatkowy” 2015, 7, s. 45–47.
- ¹⁹ Trwający spór o możliwość i sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych jak budowli został rozstrzygnięty w wyroku interpretacyjnym TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, LEX nr 929854. Szerzej: J. Drosik, *Opodatkowanie budowli zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, 3, s. 12–18.
- ²⁰ W praktyce orzecznictwie pojawiły się kontrowersje co do możliwości opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli tymczasowych obiektów budowlanych. Początkowo występowała rozbieżność w tym zakresie i sądy administracyjne, w tym NSA, w orzeczeniach prezentowały zarówno stanowisko, że tymczasowy obiekt budowlany nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (np. wyroki NSA: z 8 maja 2007 r., sygn. akt II FSK 658/06, LEX nr 927117; z 8 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 764/10, LEX nr 1151379; z 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11, LEX nr 1094469); jak i przeciwnie – że stanowi przedmiot opodatkowania (np. wyroki NSA: z 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 1083/07, LEX nr 499725; z 13 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1391/07, LEX nr 499724). Ostatecznie sprawę przesądziło podjęcie przez NSA uchwały z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13, LEX

Co więcej, w ramach obowiązujących przepisów nie jest jednoznaczne nawet to, czy dany obiekt może być jednocześnie budynkiem i budowlą²¹. Pojawiające się w tym zakresie wątpliwości zostały rozstrzygnięte przez NSA w uchwale z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21²², który stwierdził, że obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Przytoczone dotychczas argumenty wskazują jednoznacznie, że definicja legalna budowli budzi w praktyce orzeczniczej liczne kontrowersje. Należy zgodzić się z poglądem, wyrażonym przez NSA w wyroku z dnia 5 października 2010 r., sygn. akt II FSK 866/09, że zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. pojęcie budowli zostało skonstruowane wadliwie. Poza wątpliwościami z zastosowaniem przepisu sama jego konstrukcja jest niepoprawna z punktu widzenia zasad prawidłowej legislacji, gdyż definiuje on budowlę jako obiekt budowlany niebędący budynkiem i obiektem małej architektury, zaś z definicji obiektu budowlanego wynika, że są to budynki, budowle i obiekty małej architektury.

Definicja legalna budowli w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego

Poza sądami administracyjnymi i przedstawicielami doktryny definicja legalna budowli była także badana przez TK, który – poza wyrokiem stanowiącym główny przedmiot artykułu – wydał dwukrotnie wyroki interpretacyjne.

W pierwszym z nich, z dnia 13 września 2011 r., TK orzekł, że takie rozumienie pojęcia budowli jako przedmiotu opodatkowania, zgodnie z którym nie odnosi się ono do podziemnych wyrobisk górniczych, ale może się odnosić do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art.

nr 1418673, w której stwierdzono, że tymczasowy obiekt budowlany może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b. Szerzej: R. Dowgier, L. Etel, *(Nie)opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 1, s. 6–14.

²¹ Zob.: R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz do art. 1a*, Warszawa 2020, LEX/el.

²² LEX nr 3230106.

217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Tym samym TK nie uznał przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. za niezgodny z Konstytucją i jednocześnie przedstawił dyrektywę co do wykładni wskazanego przepisu. Przesądził, że samo wyrobisko górnicze nie jest budowlą i nie stanowi przedmiotu opodatkowania, ale obiekty budowlane, spełniające warunki zawarte w definicji, stanowią przedmiot opodatkowania – bez względu na to, czy znajdują się na powierzchni ziemi, czy pod nią.

Drugi wyrok interpretacyjny został wydany w dniu 13 grudnia 2017 r.²³. Trybunał Konstytucyjny orzekł w nim, 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., 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. Trybunał Konstytucyjny podkreślił przy tym, że argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie może w świetle wymogów konstytucyjnych służyć zwiększeniu poziomu obciążeń podatkowych jednostki, gdyż na prawodawcę nałożony jest obowiązek jasnego formułowania stanowionych przez niego w obszarze prawa podatkowego przepisów.

Niezależnie od powyższego, TK w uzasadnieniu wskazanych wyroków, podobnie jak wielokrotnie NSA, sygnalizował konieczność dokonania zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz prawie budowlanym, które by doprecyzowały pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania. Wskazał, że można tego dokonać na dwa sposoby:

- 1) poprzez nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w ustawie Prawo budowlane i odwołującym się do nich definicjom występującym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, lub
- 2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. akt SK 14/21

Pomimo opisanych wcześniej orzeczeń interpretacyjnych TK, które nie stwierdziły niezgodności przepisu zawierającego definicję legalną budowli z Konstytucją w całości, a jedynie wskazały, jakie rozumienie jest niedopuszczalne na gruncie przepisów ustawy zasadniczej, w wyroku z dnia 4 lipca 2023 r. TK zdecydował o uznaniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. za niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

²³ Sygn. akt SK 48/15, LEX nr 2406906.

W uzasadnieniu wyroku podkreślono, że w przypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, są istotnie wzmocnione, a niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników. W sytuacji gdy regulacje prawno-podatkowe są wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* zastosowane musi być rozwiązanie najkorzystniejsze dla podatnika.

Tym samym za naruszające zasadę określoności prawa podatkowego TK uznał zawarcie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołania do przepisów prawa budowlanego. Taka konstrukcja nie pozwala bowiem na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. To ma z kolei kluczowe znaczenie w kontekście wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad: zaufania obywatela do państwa, bezpieczeństwa prawnego oraz określoności prawa. Przenosząc to na grunt opodatkowania budowli, nie jest możliwe zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania wyłącznie na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ konieczne jest odwołanie się do przepisów prawa budowlanego, które również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie dla celów podatkowych, czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie. Niepożądane jest zaś regulowanie w ustawie niepodatkowej tak istotnych elementów konstrukcji prawnej podatku jak jego przedmiot.

Z tych powodów TK uznał w całości art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. za niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jednocześnie jednak, mając na uwadze potrzebę zachowania ciągłości opodatkowania budowli, termin utraty mocy obowiązującej przez art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. został odroczony o 18 miesięcy, by ustawodawca mógł w tym czasie wprowadzić nowe uregulowanie definicji legalnej budowli na potrzeby określania przedmiotu podatku od nieruchomości, bez odwołań do ustaw poza prawa podatkowego. Co ważne, do czasu zmiany przepis zawierający definicję legalną budowli może być nadal stosowany, a wydane na jego podstawie decyzje w sprawach indywidualnych pozostają w mocy.

Biorąc pod uwagę wszystkie wątpliwości i problemy praktyczne, które występowały w związku z zastosowaniem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., wyeliminowanie z obrotu prawnego tego przepisu w całości należy uznać za słuszne rozwiązanie. Oceny omawianego wyroku trzeba dokonać z uwzględnieniem tego, że zarówno Trybunał Konstytucyjny, Naczelny Sąd Administracyjny, jak i przedstawiciele doktryny od momentu wejścia w życie definicji legalnej budowli wielokrotnie podkreślali konieczność dokonania modyfikacji. Niepodjęcie działań przez ustawodawcę na przestrzeni lat wskazuje na brak politycznej woli do nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym, wobec jednoznacznego naruszenia konstytucyjnej zasady określoności prawa podatkowego, konieczne było wyeliminowanie przepisu z porządku prawnego. Praktyka orzecznicza pokazała,

że interpretacyjne wyroki TK jedynie częściowo ujednolicały linie orzecznicze organów podatkowych i sądów administracyjnych, natomiast w ich miejsce powstawały nowe problemy, wymagające dalej idącego doprecyzowywania treści przepisu w ramach aktów stosowania prawa – często w sposób mocno odbiegający od literalnego brzmienia definicji legalnej budowli. Negatywnie ocenić można jedynie to, że do stwierdzenia niezgodności z Konstytucją przepisu doszło dopiero po ponad dwudziestu latach od uchwalenia art. 1a u.p.o.l. i niemal dwunastu latach od wydania pierwszego wyroku TK dotyczącego wykładni pojęcia budowli w podatku od nieruchomości.

Pozytywnie należy również ocenić rozstrzygnięcie o utracie mocy obowiązującej przepisu dopiero po upływie osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw. Taki zabieg powoduje, że zachowana zostaje ciągłość opodatkowania, a tym samym zapewniona jest dbałość o dochody gmin, dla których podatek od nieruchomości jest jednym z ważniejszych ich źródeł. Ponadto, nie będzie możliwe eliminowanie decyzji organów podatkowych z powołaniem się na wyrok TK w trybie wznowieniowym. Wprawdzie art. 240 § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa²⁴ stanowi, że w sprawie zakończonej decyzją ostateczną postępowanie wznawia się, jeżeli została ona wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją orzekł Trybunał Konstytucyjny – jednak możliwe jest ono tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia TK. Wątpliwości może budzić to, kiedy wyrok TK wchodzi w życie. Należy uznać, że zasadne jest zastosowanie wykładni literalnej art. 190 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym orzeczenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, jednak TK może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego, lecz nie może on przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę. W judykaturze niejednolicie określano początek biegu wskazanego w art. 241 § 2 pkt 2 O.p. terminu do złożenia wniosku o wznowienie postępowania. Obok orzeczeń wskazujących, że datę początkową stanowi data wejścia w życie orzeczenia TK, rozumiana jako data jego ogłoszenia²⁵, występowały również judykaty opowiadające się za przesunięciem początku biegu tego terminu do daty utraty mocy obowiązującej zakwestionowanego przepisu lub jego wcześniejszej derogacji mocą ustawy nowelizującej²⁶. Kontrowersje wzbudza to również w literaturze przedmiotu, gdzie obok poglądu, że orzeczenie TK wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, a skutek derogacyjny następuje w terminie późniejszym,

²⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm., dalej O.p.

²⁵ Zob. wyroki NSA: z 7 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3276/15, LEX nr 2434192; z 15 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 2367/16, LEX nr 2472328; z 12 września 2018 r., sygn. akt II FSK 1898/17, LEX nr 2578648.

²⁶ Zob. wyroki NSA: z 26 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 194/17, LEX nr 2444224; z 14 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1678/16, LEX nr 2524312.

występuje również stanowisko odmienne, w myśl którego orzeczenie wchodzi w życie albo z dniem ogłoszenia, albo z dniem określonym przez TK²⁷. Należy także zwrócić uwagę na to, że skoro przepis stanowiący przedmiot orzeczenia TK nie został usunięty z porządku prawnego *ex tunc*, tylko nastąpi to w określonym momencie w przyszłości, wątpliwa jest możliwość wznowienia postępowań podatkowych w tym zakresie w ogóle, abstrahując od określenia terminu do składania przez strony wniosków.

Tak więc omawiany wyrok TK z dnia 19 lipca 2023 r., sygn. akt SK 14/21 nie spowoduje ani zaprzestania stosowania definicji budowli – i tym samym utraty dochodów własnych przez gminy, ani możliwości uchylania w trybie wznowieniowym decyzji ostatecznych, wydanych na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przed utratą mocy obowiązującej przez ten przepis.

Podsumowując, należy pozytywnie ocenić omawiany wyrok TK – jako próbę zakończenia problemu definicji budowli, uchwalonej z naruszeniem konstytucyjnych zasad prawidłowej legislacji oraz określoności prawa podatkowego. Zasadnicze pytanie, które pozostaje nadal bez odpowiedzi, dotyczy tego, w jaki sposób sformułować nową definicję budowli oraz budynku na potrzeby podatku od nieruchomości. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że nie powinno się tworzyć definicji pojęcia kluczowego dla prawa podatkowego, z odwołaniem do aktów prawnych właściwych dla innych gałęzi prawa – stąd odesłanie do prawa budowlanego, a nawet i wyłącznie do ustawy Prawo budowlane, wydaje się niemożliwe.

Zdaniem autora możliwe jest dwojakie stworzenie definicji legalnej budowli i budynku.

Pierwsza z możliwości polega na stworzeniu autonomicznego dla prawa podatkowego opisu każdego z tych obiektów, który będzie wskazywał cechy umożliwiające przyporządkowanie do danego przedmiotu opodatkowania. W tym zakresie nie należy wykluczać stworzenia definicji, która – bez odwoływania do innych aktów prawnych – zaczerpnęłaby kluczowe cechy z ustawy Prawo budowlane, z uwzględnieniem specyfiki podatku od nieruchomości. Budynek mógłby więc zostać zdefiniowany jako trwale związany z gruntem obiekt, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, których wysokość w świetle jest nie mniejsza niż 1,4 m, posiadający fundamenty oraz dach. Z kolei budowla stanowiłaby każdy niebędący budynkiem obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych oraz urządzenia techniczne, związane z budynkami lub budowlami, zapewniające możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Takie definicje z jednej strony nie odwoływałyby się

²⁷ Zob.: A. Mączyński, J. Podkowik, *Komentarz do art. 190 Konstytucji RP*, [w:] L. Bosek, M. Safjan (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2016, Legalis/el.

wprost do innych aktów prawnych, a z drugiej umożliwiłyby wykorzystanie przy ich stosowaniu aktualnego dorobku doktryny i orzecznictwa w zakresie wyróżniających je cech. Takie uregulowanie byłoby zgodne z wytycznymi TK, gdyż nie zawiera odwołań do innych, niepodatkowych aktów prawnych. Jednakże stopień skomplikowania proponowanej definicji nie rozwiązuje problemów praktycznych, dotyczących kwalifikacji danych obiektów jako budynków lub budowli i konieczności posiadania fachowej wiedzy do dokonania takiej oceny.

Druga z możliwości polega na zawarciu w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicji budynku, np. w kształcie proponowanym wcześniej, a jednocześnie, w formie załącznika do ustawy, wymienienia nazw konkretnych obiektów i urządzeń, które stanowiłyby budowle. By przeciwdziałać próbom unikania opodatkowania przez przedsiębiorców, wykaz tych budowli byłby np. powiązany z klasyfikacją środków trwałych w ramach prowadzenia działalności gospodarczej. Takie rozwiązanie zapewniałoby największy poziom pewności prawa i konkretyzacji obowiązku podatkowego, jednak z drugiej strony – z uwagi na niemożność stworzenia wyczerpującej listy wszystkich obiektów, które powinny zostać zakwalifikowane jako budowle – mogłoby doprowadzić do znaczącego uszczuplenia budżetów gmin w zakresie wpływów z tytułu podatku od nieruchomości.

Wnioski

Wyrok TK z dnia 19 lipca 2023 r., sygn. akt SK 14/21 z pewnością można nazwać rewolucyjnym w odniesieniu do podatku od nieruchomości. Wylimitowanie z obrotu prawnego jednej z podstawowych definicji, dotyczących określenia przedmiotu opodatkowania, niesie za sobą szereg praktycznych konsekwencji i rodzi umotywowane wątpliwości. Zdaniem autora jednak należy uznać go za pozytywny – może jedynie podjęty zbyt późno (wcześniejsze orzeczenia interpretacyjne jedynie sygnalizowały wadliwość przepisów). Pojęcie budynku, budowli i wzajemnego rozgraniczenia pomiędzy nimi od lat stanowi problem w orzecznictwie, a brak pewności co do tego, jak zostanie określony przez organ podatkowy przedmiot opodatkowania i rozbieżność w ramach orzekania sądów administracyjnych dowodzi, że konstrukcja przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. narusza art. 84 i art. 217 Konstytucji. Kluczowe pozostaje stworzenie przez ustawodawcę rozsądnej alternatywy dla definicji budynku i budowli, zgodnie z zasadami prawidłowej legislacji i szczególnymi zasadami tworzenia przepisów prawnopodatkowych.

Bibliografia

Literatura

- Banasik P., *Załącznik do ustawy – Prawo budowlane a jego wpływ na określenie przedmiotu, w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 3.
- Brzeziński B., Morawski W., *Podziemne wyrobiska górnicze a podatek od nieruchomości*, cz. II, „Prawo i Podatki” 2008, 4.
- Dembiński A., *Zakwalifikowanie myjni bezdotykowej do kategorii budowli*, „Doradca Podatkowy” 2015, 7.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz do art. 1a*, Warszawa 2020.
- Dowgier R., Etel L., *(Nie)opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 1.
- Drosik J., *Opodatkowanie budowli zlokalizowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014, 3.
- Etel L., *Opodatkowanie myjni bezdotykowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, 2.
- Etel L., Teszner K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urzędzeń znajdujących się wewnątrz budynku stacji przekąźnikowej*, „Finanse Komunalne” 2006, 5.
- Mączyński A., Podkowik J., *Komentarz do art. 190*, [w:] L. Bosek, M. Safjan (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2016, Legalis/el.
- Oziębło J., *Opodatkowanie sieci elektroenergetycznych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 9.
- Oziębło J., *Opodatkowanie sieci gazowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, 7.
- Pahl B., *Kontrowersje wokół opodatkowania budowli wewnątrz budynku na przykładzie stacji redukcyjno-pomiarowych gazu*, „Samorząd Terytorialny” 2019, 5.
- Pahl B., *Opodatkowanie stacji transformatorowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 4.
- Pahl B., *Opodatkowanie obiektów budowlanych wykorzystywanych w górnictwie*, „Finanse Komunalne” 2009, 12.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości sieci technicznych w branży energetycznej i telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, 11.
- Żmijewska A., *Spory o opodatkowanie bezdotykowej myjni samochodowej podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, 5.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 682 ze zm.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok TK z dnia 19 lipca 2023 r., sygn. akt SK 14/21, OTK-A 2023/59.

Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, LEX nr 2406906.

Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, LEX nr 929854.

Uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21, LEX nr 3230106.

Uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13, LEX nr 1418673.

Wyrok NSA z dnia 12 września 2018 r., sygn. akt II FSK 1898/17, LEX nr 2578648.

Wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2139/16, LEX nr 2542068.

Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1678/16, LEX nr 2524312.

Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 2367/16, LEX nr 2472328.

Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 194/17, LEX nr 2444224.

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3276/15, LEX nr 2434192.

Wyrok NSA z dnia 20 września 2017 r., sygn. akt II FSK 1052/17, LEX nr 2380994.

Wyrok NSA z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 3184/13, LEX nr 1783684.

Wyrok NSA z dnia 11 października 2013 r., sygn. akt II FSK 2874/11, LEX nr 1433697.

Wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2493/12, LEX nr 1557985.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11, LEX nr 1094469.

Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 764/10, LEX nr 1151379.

Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., sygn. akt II FSK 866/09, LEX nr 745914.

Wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, LEX nr 590575.

Wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 1674/09, LEX nr 595883.

Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1480/08, LEX nr 576196.

Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1433/08, LEX nr 576191.

Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2009 r., sygn. akt II FSK 1658/07, LEX nr 520066.

Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1391/07, LEX nr 499724.

Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 1083/07, LEX nr 499725.

Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., sygn. akt II FSK 658/06, LEX nr 927117.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 listopada 2019 r., sygn. akt I SA/Lu 537/19, LEX nr 2749243.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 201/19, LEX nr 2657335.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 80/19, LEX nr 2656409.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 kwietnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 935/18, LEX nr 2647404.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 września 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 589/18, LEX nr 2601600.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 sierpnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 605/18, LEX nr 2532590.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Ol 817/14, LEX nr 1973097.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 marca 2015 r., sygn. akt I SA/Po 95/15, LEX nr 1657406.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 2072/14, LEX nr 1570556.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 392/14, LEX nr 1570856.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1755/13, LEX nr 1518521.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Rz 420/13, LEX nr 1348618.