

Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. akt SK 14/21*

Gloss to the Judgment of the Constitutional Tribunal of July 4,
2023 (SK 14/21)

Abstract

The subject of the judgment under review is the issue of the application of the reference to the definition of a structure contained in the Local Taxes and Fees Act, and thus the violation of the principles of certainty and definiteness of tax law. Such a move on the part of the legislator arouses numerous controversies, since in the Court's opinion it is not permissible to regulate in a non-tax law such essential elements of the legal construction of a tax as its subject matter. This paper also considers whether the Constitutional Court's rationale can be the basis for the tax authorities' failure to comply with the Constitution. The author points out the negative effects of the regulation, as well as the relevance of the Constitutional Court's position to the existence of the tax obligation of citizens.

SŁOWA KLUCZOWE: Trybunał
Konstytucyjny, podatek
od nieruchomości, budowla,
nieruchomość, zasada poprawnej
legislacji

KEYWORDS: Constitutional Court,
property tax, construction, real
estate, principle of correct legislation

ANNA WARSTON – magister prawa, Uniwersytetu Jana Długosza w Częstochowie,
ORCID – 0000-0001-9452-3459, e-mail: anna.warston@doktorant.ujd.edu.pl

* Sentencja tego wyroku została opublikowana w Dz.U. 2023 poz. 1313, natomiast uzasadnienie do tego orzeczenia opublikowano w OTK ZU 2023, seria A, poz. 59. Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.

Teza: Regulowanie elementów konstrukcyjnych podatku takich jak jego przedmiot nie powinno odbywać się w ustawach niepodatkowych

1. W omawianym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd na temat zastosowania odesłania do definicji budowli zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych^[1]. Przedmiotowy wyrok został wydany na podstawie sprawy, w której pojawiło się pytanie, czy silos podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Głosowane orzeczenie zasługuje na uwagę z kilku bardzo istotnych względów. Po pierwsze, należy pochylić się nad kwestią zakazu odsyłania do definicji z innych ustaw w prawie podatkowym. Głosowane orzeczenie jest niezwykle istotne również w przedmiocie opodatkowania nieruchomości, a w szczególności kwalifikacji budynków i budowli, od których uzależniona jest wysokość opodatkowania. Należy podkreślić, że zgodnie z zasadą *leges ab omnibus intellegi debent* dla podatnika powinno być zrozumiałe, czy w danych okolicznościach powstał obciążający go obowiązek podatkowy, i czy podatnik zobligowany jest do uiszczenia należnego podatku. Niestety w przypadku pojęcia budowli dotychczas nie było to oczywiste i budziło liczne wątpliwości.

Trzeba zaznaczyć w tym miejscu również fakt, że głosowane orzeczenie ma charakter przełomowy, bowiem dotychczas TK jedynie sugerował niekonstytucyjność omawianej regulacji, a dopiero wyrokiem z dnia 4 lipca 2023 r. orzekł jednoznacznie o niekonstytucyjności przedmiotowego zagadnienia.

Przepis wymieniony w części I orzeczenia traci moc obowiązującą po upływie 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Doszło tym samym do niełatwej sytuacji, bowiem od momentu, w którym wyrok stwierdzający niekonstytucyjność przepisu zostanie ogłoszony w Dzienniku Ustaw, każda decyzja podatkowa oparta na tym przepisie dotknięta będzie kwalifikowaną wadą prawną. Niezaprzeczalnie z wadliwością mieliśmy do czynienia już przed wyrokiem TK, ale od momentu opublikowania orzeczenia nie ma co do tego najmniejszych wątpliwości. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że z mocy art. 190 ust. 1 Konstytucji RP^[2] orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają

¹ Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 70), dalej jako u.p.o.l.

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02.04.1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), dalej jako Konstytucja lub ustawa zasadnicza.

moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne^[3]. Analogiczna sytuacja ma miejsce również w Republice Francuskiej, gdzie od decyzji Conseil constitutionnel^[4] nie przysługuje odwołanie, bowiem w myśl art. 62 francuskiej konstytucji są one wiążące dla władz publicznych oraz wszystkich władz administracyjnych i sądowych^[5].

2. Wyrok Trybunału wydano wskutek skargi konstytucyjnej, która została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym: wnioskiem z 24 sierpnia 2015 r. skarżąca zwróciła się do organu pierwszej instancji w celu stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 2010-2015 w łącznej kwocie 1 890 234 zł. Jako odstawy złożenia korekty wskazała nie- należne wykazanie do opodatkowania użytków rolnych oraz nieużytków niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, zakwalifikowanie do opodatkowania jako budowli obiektów, które jej zdaniem winny zostać opodatkowane jako budynki, niepoprawne opodatkowanie budynków jako budowli, błędne wykazanie do opodatkowania jako budowli obiektów wcześniej zlikwidowanych.

Wniosek skarżącej dotyczył również sieci oraz instalacji stanowiących części budynków, opodatkowania całości urządzeń technicznych bez uwzględnienia jedynie ich części budowlanych oraz obiektów niewskazanych wprost w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane^[6]. Po zakończeniu postępowania dowodowego oraz zasięgnięciu opinii rzeczoznawcy budowlanego, organ pierwszej instancji w decyzji z dnia 13 marca 2017 r. uwzględnił wniosek strony jedynie w części. Przedmiotowy wniosek nie został uznany w części w jakiej dotyczył kwestii przyjęcia do opodatkowania budynków opodatkowanych jako budowle.

Pismem z dnia 28 marca 2017 r. skarżąca złożyła odwołanie od decyzji z dnia 13 marca 2017 r. w części dotyczącej odmowy stwierdzenia nadpłaty z tytułu nienależnego zadeklarowania przez skarżącą do opodatkowania

³ Jacek Drosik, „Czy uzasadnienie wyroku TK daje podstawę do naruszania Konstytucji? Komentarz do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. (SK 14/21)” *OwSS*, nr 3 (2023): 137.

⁴ francuski Trybunał Konstytucyjny.

⁵ Mariusz Popławski, Bogumił Pahl, Michał Mariański, „Wpływ francuskiego Trybunału Konstytucyjnego na krajowy system podatkowy. Analiza na przykładzie podatku od bardzo wysokich dochodów (*taxe sur les très hauts revenus*)” *Przegląd Prawa Konstytucyjnego*, nr 5 (2023): 332.

⁶ Ustawa z dnia 07.07.1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 682 z późn. zm.).

podatkiem od nieruchomości jako budowli obiektów, które stanowią budynki i powinny zostać opodatkowane od ich powierzchni użytkowej. Decyzją z 12 czerwca 2017 r. organ odwoławczy utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia organ odwoławczy wskazał, że definicja budowli zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane jest definicją niepełną i wymieniono w niej tylko przykładowo określone budowle. Skarżąca skierowała skargę do sądu administracyjnego celem uchylenia wadliwych jej zdaniem decyzji.

Wyrokiem z dnia 24 października 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszcy oddalił skargę na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Bydgoszcy (tj. organu odwoławczego). W ocenie tego sądu organy administracyjne dokonały poprawnego przyporządkowania spornych obiektów jako budowli.

W skardze kasacyjnej od powyższego orzeczenia skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości, ponowne rozpoznanie sprawy przez sąd administracyjny pierwszej instancji i uchylenie zaskarżonej decyzji organu odwoławczego oraz decyzji organu pierwszej instancji – ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości oraz rozpoznanie skargi przez Naczelny Sąd Administracyjny i uchylenie decyzji organu odwoławczego oraz decyzji organu pierwszej instancji. Wyrokiem z dnia 3 marca 2020 r. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną od wyroku z dnia 24 października 2017 r. nie aprobując tym samym stanowiska skarżącej.

Jako wzorce kontroli skarżąca wskazała art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżąca podniosła, że art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. naruszają jej prawo do własności środków pieniężnych, które jest wyrażone w art. 64 ust. 1 Konstytucji i zasadę ograniczania tego prawa określoną w art. 64 ust. 3 Konstytucji, poprzez pozbawienie skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, własności środków pieniężnych.

W piśmie z dnia 29 kwietnia 2022 r. reprezentujący Sejm Marszałek wniosł o umorzenie postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku. Prokurator Generalny w piśmie z 26 lipca 2022 r. złożył wniosek o stwierdzenie, że postępowanie w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego spełniającego kryteria bycia budynkiem przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., z art. 64 ust. 1 i 3 w związku

z art. 32 ust. 1 w związku z zasadą prawidłowej legislacji wywodzoną z art. 2, w związku z zasadą szczególnej określoności przepisów prawa daninowego wyrażoną w art. 84 i art. 217 Konstytucji, podlega umorzeniu, uznając tym samym wydanie wyroku w przedmiotowej sprawie za zbędne. W pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu z uwagi na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

3. W przedmiotowym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny jednogłośnie uznał, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Odroczenie utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnego przepisu wyznaczono na 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej^[7].

4. W pierwszej kolejności należy wskazać, że Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podejmował rozważania na temat przepisu zawierającego definicję legalną budowli na potrzeby podatku od nieruchomości. Również kwestia zasad ustalania podatku od nieruchomości ponoszona była w orzecznictwie i literaturze przedmiotu niejednokrotnie^[8]. TK zbadał,

⁷ W tym zakresie m.in. Witold Modzelewski, Jan Bielawny, Mariusz Unisk, *Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, wyd. 12 (Warszawa: C.H. Beck, 2024), art. 1a, <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3danbygi2dgmroobqxalrwgy2tknjtgu2a&refSource=guide&legalActDocumentId=mfrxilrsgu3tsmzoobqxalrrga2toojgmyc45tfoixdembqha4q> [dostęp: 18.4.2025].

⁸ M. in. Wyrok TK z dnia 13.12.2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018, nr 2; Wyrok NSA z dnia 10.01.2008 r., II FSK 1309/07, LEX nr 537218; Wyrok NSA z dnia 18.10.2016 r., II FSK 1740/16, LEX nr 2168278 oraz Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22.10.2024 r., I SA/Wr 311/24, LEX nr 3777228. W literaturze m.in. Aleksander Słysz, „Opodatkowanie cmentarzy podatkiem od nieruchomości” *Przegląd Prawa Publicznego*, nr 1 (2024): 37 i n.; Rafał Dowgier, „Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury portowej oraz zajętych pod nią gruntów” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 5 (2024): 11-19.12 i n. oraz w Rafał Dowgier, „Podatek od nieruchomości po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. w sprawie sygn. akt SK 23/19” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 12 (2023): 8 i n., Wojciech Morawski, „Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w sprawie definicji budowli w podatku od nieruchomości – czyli o tym, że piekło bywa dobrymi intencjami wybrukowane” *Przegląd Podatkowy*, nr 10 (2023): 16 i n.; Adam Bojarski, „Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń typu paczkomaty” *Finanse Komunalne*, nr 5 (2023): 30-36 oraz Rafał Dowgier, „O dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych” *Doradztwo Podatkowe*, nr 1 (2023): 28 i n.

czy nie zachodzą w przedmiotowej sprawie negatywne przesłanki rozpoznania sprawy, a mianowicie, czy w przedmiotowej sprawie nie mamy do czynienia z zakazem ponownego orzekania w sprawie prawomocnie osądzonej w postaci *res iudicata* albo *ne bis in idem*.

Orzeczeniem z dnia 13 września 2011 r TK^[9] stanął na stanowisku, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji RP.

Jednakże w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r^[10]. Trybunał orzekł, 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.

Jak słusznie wskazał TK, z niedopuszczalnością wydania orzeczenia z uwagi na wystąpienie zasady *res iudicata* mamy do czynienia w sytuacjach, w których zaskarżona regulacja była uprzednio przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału oraz gdy postępowanie zostało wszczęte przez ten sam podmiot. Konieczne jest zatem wystąpienie jednocześnie tożsamości przedmiotowej i podmiotowej. W przypadku wystąpienia tożsamości przedmiotowej sprawy mamy do czynienia z zasadą *ne bis in idem*^[11].

W orzecznictwie brak jest jednolitego stanowiska Trybunału^[12], jednakże przyjmuje się, że w przypadku stwierdzenia występowania negatywnej przesłanki procesowej *res iudicata* Trybunał wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, natomiast wystąpienie negatywnej przesłanki procesowej w postaci *ne bis in idem* skutkuje umorzeniem postępowania ze względu na zbędność orzekania.

Mając na uwadze przedmiotową sprawę i jej zakres podmiotowy oraz przedmiotowy, Trybunał stwierdza, że nie zachodzi tożsamość podmiotowa

⁹ Wyrok TK z dnia 13.09.2011 r., sygn. akt P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.

¹⁰ Wyrok TK z dnia 13.12.2017 r. sygn. akt SK 48/15 (Dz. U. poz. 2432).

¹¹ Postanowienie TK z dnia 21.12.1999 r., K 29/98, OTK 1999, nr 7, poz. 172.

¹² Między innymi postanowienia z dnia: 14 stycznia 1998 r., sygn. K 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5 i z dnia 26 października 2004 r., sygn. U 5/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 102.

spraw, bowiem każda ze spraw była inicjowana przez różne podmioty. Nie mamy do czynienia również z tożsamością przedmiotową. Mimo pewnych podobieństw do uprzednio rozpatrywanych spraw w niniejszej sprawie przedstawiony jest inny problem konstytucyjny. W przedmiotowej sprawie Trybunał za fundamentalny problem uznał określenie przedmiotu podatku od nieruchomości w przypadku budowli na podstawie kryteriów nieumieszczonych w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Dla ścisłości należy wskazać w tym miejscu, że w postanowieniach z: 9 lipca 2012 r., sygn. SK 19/10 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 87); 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68) oraz 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15 (OTK ZU A/2018, poz. 12) podnoszono zarzut niekonstytucyjności przepisu definiującego pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Powyższe sprawy nie zostały przez TK rozstrzygnięte, a postępowania w tym przedmiocie zostały umorzone.

5. W głosowanym orzeczeniu mamy szczególnie problem, bowiem ustawodawca podatkowy odsyła do definicji ujętej w przepisach prawa budowanego, a więc do zbioru regulacji prawnych, a nie *stricto* określonego aktu prawnego o randze ustawy. Należy nadmienić, że ogólnie ujęte prawo budowlane składa się z aktów prawnych o randze ustawowej oraz pozaustawowej.

Regulacje prawnopodatkowe charakteryzują się dużą ingerencją w prawa obywateli przez co zasługują one na szczególną ocenę względem zasad konstytucyjnych. Zdaniem Leszka Pszczółkowskiego¹³ prawo podatkowe wykazuje związki z prawem cywilnym z uwagi na przedmiot regulacji, jednakże nie sposób wskazać na jednoznaczne powiązanie między dwiema dziedzinami. Jak zauważa Dominika Łukawska-Białogłowska¹⁴,

¹³ Leszek Pszczółkowski, „Zagadnienia metodologicznej charakterystyki teorii niespójności prawa” *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego*, nr 99 (1973): 46. Podobne stanowisko prezentuje Cezary Kosikowski, „Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny” *Przegląd Podatkowy*, nr 7 (2006): 8.

¹⁴ Dominika Łukawska-Białogłowska, „§ 4. Wnioski”, [w:] *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego* (Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2020), 36 i n. Na temat wykładni oświadczeń woli między innymi Zbigniew Radwański, *Wykłady oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom* (Wrocław: Ossolineum 1972), 19 i n.; Tomasz Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej* (Warszawa-Kraków: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, 1986), 116; Piotr Machnikowski, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Edward Gniewek, Piotr Machnikowski, wyd. 6 (Warszawa: C.H. Beck, 2014), 165 i n.

niejednokrotnie organy podatkowe zmuszone są do dokonywania wykładni oświadczeń woli, których celem było wywołanie skutków w zakresie stosunków cywilnoprawnych. W prawie podatkowym państwo nakłada na szereg podmiotów obowiązek uiszczenia przymusowego, bezzwrotnego i nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego^[15]. Z racji tak ukształtowanego systemu podatkowego należy przyznać rację Bogumił Brzezińskiemu^[16], zdaniem którego prawo podatkowe każdorazowo prowadzi do pozbawienia podatnika prawa własności w określonym zakresie.

W Konstytucji RP można znaleźć dwa rodzaje regulacji gwarantujących ochronę podatnika. Pierwsza z nich to regulacje odnoszące się bezpośrednio do zagadnień podatkowych, na przykład art. 217 Konstytucji RP, lub przepisy pośrednio odnoszące się do świadczeń na rzecz państwa, chociażby art. 2 Konstytucji RP.

Art. 217 Konstytucji RP stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Art. 217 należy interpretować wraz z art. 84 Konstytucji RP, regulującym powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie^[17]. Art. 217 Konstytucji jest źródłem zasady władztwa daninowego państwa, ale nie określa materialnych granic opodatkowania. Jak trafnie wskazał NSA w wyroku z dnia 20 czerwca 2017 r.^[18] „Art. 217 Konstytucji RP stanowi nie tylko gwarancję praw podatnika, ale także, w związku z art. 84 Konstytucji RP, wyraża zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo (poprzez decyzje ustawodawcze) ma prawo obciążać podatkiem podmioty znajdujące się w zasięgu jego władzy w celu sfinansowania zadań publicznych”.

¹⁵ Ryszard Mastalski, *Prawo podatkowe* (Warszawa: C.H. Beck, 2019), 57.

¹⁶ Bogumił Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego* (Gdańsk: Wydawnictwo OODK, 2008), 28.

¹⁷ Monika Florczak-Wątor w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. Piotr Tuleja (Lex, 2023), komentarz do art. 217, pkt 1. Tak również: Michał Bartoszewicz w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. Monika Haczekowska (Warszawa: Wolters Kluwer, 2014), art. 217, pkt 1, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587599206/396646/haczekowska-monika-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz?cm=URELATIONS>. [dostęp: 19.4.2025].

¹⁸ Wyrok NSA z 20.06.2017 r., I FSK 997/15, LEX nr 2337592.

W nauce prawa podatkowego można spotkać się z dwoma rodzajami autonomii prawa podatkowego^[19]. Pierwszym rodzajem autonomii jest autonomia zewnętrzna, która przejawia się wyszczególnieniem prawa podatkowego z polityki i ekonomii. Drugi rodzaj, autonomia wewnętrzna, o której możemy mówić w kontekście wyodrębnienia prawa podatkowego z innych dziedzin prawa, a takie wyodrębnienie stanowi zgodę na autonomię regulacji podatkowych w stosunku do innych^[20]. Można zauważyć, że Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 sierpnia 2013 r.^[21] przychylił się do względnej autonomii prawa podatkowego.

Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 16 lipca 2009 r.^[22] wskazał, że swoboda ustawodawcy podatkowego jest ograniczona przez prawa i wolności konstytucyjne, jednakże w stopniu znacznie mniejszym niż w kontekście innych obowiązków obywatelskich z racji tego, że szeroki zakres obowiązku podatkowego wywodzi się z zasady powszechności opodatkowania. „Ze względu na to, że nałożenie obowiązków podatkowych znajduje bezpośrednią podstawę w art. 84, nie może ono być rozpatrywane w kategoriach koniecznego ograniczania praw jednostki, o którym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych przez obywatela może być kontrolowany z punktu widzenia jego zgodności z Konstytucją RP, jednak podstawą tej kontroli nie może być zasada proporcjonalności”. Takie stanowisko TK potwierdził wyrokiem z dnia 19 czerwca 2012 r.^[23]

W głosowanym orzeczeniu szczególnie należy zwrócić uwagę na art. 84 Konstytucji RP, z którego wynika zwiększony standard określoności prawa, właściwy prawu podatkowemu. Art. 217 ustawy zasadniczej dopiero w drugiej kolejności określa elementy konstrukcyjne podatku. Należy w tym miejscu podkreślić, że wyrokiem z 6 marca 2002 r.^[24] Trybunał Konstytucyjny orzekł, że katalog elementów stosunku podatkowego nie jest katalogiem zamkniętym. Zasada wyłączności ustawowej przejawia się również względem mechanizmów obniżenia podatku należnego o podatek

¹⁹ Marek Zirk-Sadowski, „Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 2 (2001): 41 i n.

²⁰ Krzysztof Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych* (Warszawa, 2015, Lex). <https://sip.lex.pl/#/monograph/369313234>. [dostęp: 18.4.2025].

²¹ Wyrok NSA z dnia 13.08.2013 r., II FSK 2366/11, LEX nr 1355163.

²² Postanowienie TK z dnia 16.02.2009 r., Ts 202/06, OTK-B 2009, nr 1, poz. 23.

²³ Wyrok TK z dnia 19.06.2012 r., P 41/10, OTK-A 2012, nr 6, poz. 65.

²⁴ Wyrok TK z dnia 06.03.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13.

naliczony^[25], zaliczki na podatek^[26] oraz podstawy opodatkowania^[27]. Tym samym szeroko wnioskując w przedmiotowej sprawie doszło do naruszenia art. 84 i art. 217 Konstytucji, poprzez odesłanie do przepisów prawa budowlanego (między innymi rozporządzeń) w celu ustalenia definicji budynku i budowli. Takie odesłanie doprowadza do sytuacji, w której rozporządzenie może kształtować niezwykle istotny element podatku jakim jest jego przedmiot.

Nie sposób nie wyrazić aprobaty dla stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zawartego w wyroku z dnia 25 kwietnia 2001 r.^[28] zgodnie, z którym ustawa powinna być wystarczająco określona w taki sposób, aby na jej podstawie podatnik miał możliwość określenia treści swojego obowiązku podatkowego. Na uznanie zasługuje również pogląd wyrażony przez TK orzeczeniem z dnia 3 grudnia 1996 r.^[29] w myśl, którego obywatel powinien mieć zagwarantowane poczucie stabilności prawa w celu prowadzenia swoich spraw w zaufaniu, iż „nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań”. Należy w tym miejscu wskazać stanowisko TK z dnia 22 maja 2002 r.^[30], w którym to stwierdzono, że „nakaz ustawodawcy zasad poprawnej legislacji, stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego, wynika z faktu, że zasady te obejmują między innymi wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”.

Konieczne jest, aby normowanie materii podatkowej odbywało się w jak największym stopniu w ustawach podatkowych. Za takim unormowaniem przemawia szczególnie charakter materii oraz fakt, że w myśl art. 217 Konstytucji norma prawnopodatkowa powinna wyróżniać się zupełnością i kompletnością na poziomie ustawowym. Obowiązek regulacji ustawowej dotyczy elementów istotnych stosunku podatkowego, a regulacjom w drodze rozporządzenia mogą podlegać mniej istotne kwestie, nie mające wpływu na konstrukcję określonego podatku^[31].

²⁵ Wyrok TK z dnia 27.07.2004 r., SK 9/03, OTK-A 2004, nr 7, poz. 71.

²⁶ Wyrok TK z dnia 09.11.1999 r., K 28/98, OTK 1999, nr 7, poz. 156.

²⁷ Wyrok TK z dnia 27.11.2007 r., SK 39/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 127.

²⁸ Wyrok TK z dnia 25.04.2001 r., K 13/01, OTK 2001, nr 4, poz. 81.

²⁹ Orzeczenie TK z 3.12.1996 r., K 25/95, OTK 1996, nr 6, poz. 52.

³⁰ Wyrok TK z dnia 22.05.2002 r. sygn. akt K. 6/02 (Dz. U. nr 78, poz. 715).

³¹ Wyrok TK z dnia 15.07.2013 r., K 7/12, OTK-A 2013, nr 6, poz. 76. Analogiczne stanowisko Trybunał Konstytucyjny przedstawił w wyrokach z dnia: 13.07.2011 r.,

W przypadku wprowadzenia do systemu prawa regulacji, które naruszają przywołaną powyżej zasadę pewności prawa, konieczne będzie stwierdzenie niezgodności takich przepisów z Konstytucją RP przez Trybunał Konstytucyjny^[32].

6. Istotne w przedmiotowej sprawie jest to, że obiekt budowlany nie może być na potrzeby podatku od nieruchomości jednocześnie budynkiem i budowlą. Są to bowiem definicje rozłączne. Tym samym w pierwszej kolejności należy ustalić, czy dany obiekt posiada cechy budynku, a jeżeli tak, to dalsze weryfikowanie kontekście definicji budowli należy uznać za zbędne.^[33] W głosowanym orzeczeniu TK nie podjął polemiki z orzecznictwem sądów administracyjnych, jakie ukształtowało się na tle rozumienia definicji budowli, oraz nie uwzględnił treści uchwał składu siedmiu sędziów NSA z dnia 29 września 2021 r.^[34] oraz z 10 października 2022 r.^[35] Naczelny Sąd Administracyjny stanowczo w swoich wyrokach odnosi się do konsekwencji jakie niesie za sobą orzeczenie niezgodności podatkowej definicji budowli z Konstytucją RP. Wyrokiem z dnia 29 sierpnia 2023 r.^[36] NSA wyraźnie wskazał, że „orzeczenie o niekonstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie stoi na przeszkodzie do procedowania i orzekania z zastosowaniem tego przepisu przed upływem określonej w pkt II wyroku TK klauzuli odraczającej terminu utraty mocy wymienionego przepisu”. Powyższe stanowisko zostało wielokrotnie powtórzone w rozstrzygnięciach NSA^[37]. Tak wyraźne zajęcie stanowiska przez NSA jest niezwykle istotne z uwagi na wątpliwości, co do stosowania przepisu uznanego za konstytucyjny,

K 10/09, OTK-A 2011, nr 6, poz. 56., z dnia 6.03.2002 r., P 7/00, OTK-A 2002, nr 2, poz. 13., oraz z dnia 16.06.1998 r., U 9/97, OTK 1998, nr 4, poz. 51.

³² Grzegorz Koksanowicz, „Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa” *Studia Iuridica Lublinensia*, nr 22 (2014): 475.

³³ Rafał Dowgier, „Budynek czy budowla? Kilka uwag na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15)” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 4 (2018): 35 i n.

³⁴ Uchwała NSA z 29.09.2021 r., III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021, nr 6, poz. 89.

³⁵ Uchwała NSA(7w) z 10.10.2022 r., III FPS 2/22, ONSAiWSA 2023, nr 2, poz. 16.

³⁶ Wyrok NSA z dnia 29.08.2023 r., III FSK 426/23, LEX nr 3726000.

³⁷ Tak NSA m.in. w Wyrok NSA z 7.08.2024 r., III FSK 1275/23, LEX nr 3770374, Wyrok NSA z dnia 25.04.2024 r., III FSK 1396/23, LEX nr 3730893, Wyrok NSA z dnia 24.04.2024 r., III FSK 1403/23, LEX nr 3721867, Wyrok NSA z dnia 24.04.2024 r., III FSK 1384/23, LEX nr 3723209 oraz Wyrok NSA z dnia 24.04.2024 r., III FSK 1357/23, LEX nr 3721034.

bowiem jak zauważa Bogumił Naleziński^[38] „sytuacja, w której Trybunał Konstytucyjny uznał dany przepis za niekonstytucyjny wraz z odroczeniem terminu jego mocy obowiązywania, oznacza wprowadzie jego obowiązywanie, ale już jego stosowanie w tym okresie winno być zawsze przedmiotem szczegółowej analizy”. Analogiczne stwierdzenie zaprezentował również Rafał Dowgier^[39], zauważając, że „uznanie danego przepisu za niekonstytucyjny przy jednoczesnym odroczeniu terminu jego mocy obowiązywania, oznacza jednak jego obowiązywanie”.

7. Mając na uwadze przytoczone powyżej okoliczności, należy przychylić się do stanowiska TK, wedle którego „posłużenie się przez ustawodawcę w definicji legalnej budowli, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ogólnym odesłaniem do «przepisów prawa budowlanego» uniemożliwia podatnikom ustalenie na podstawie samych przepisów ustawy podatkowej czy należące do nich budowle są objęte podatkiem od nieruchomości czy też nie”, i tym samym uznać, że taka regulacja narusza zasady prawa podatkowego i standardy konstytucyjne. Jednakże na wyraźną krytykę zasługuje brak wskazań w zakresie sposobu wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do momentu odroczenia terminu wygaśnięcia mocy obowiązującej tego przepisu. Jednakże należy zaznaczyć, że w myśl art. 188 Konstytucji RP, sprawowanie kontroli abstrakcyjnej w sferze zgodności ustaw z Konstytucją daje podstawy do badania ustaw podatkowych pod kątem prawidłowego ustawowego określenia wszystkich elementów konstrukcji podatku, co może przyczynić się znacząco do poprawy jakości regulacji prawnych w przedmiocie prawa podatkowego^[40]. Obecnie trudno jednoznacznie ocenić, czy wprowadzone orzeczeniem zmiany będą miały pozytywny czy negatywny wpływ na budżet podatników oraz gmin. Niemniej jednak dostrzegam realną możliwość ponownego rozpatrzenia zakończonych postępowań dotyczących opodatkowania budowli lub obiektów, które są

³⁸ Bogumił Naleziński, „Komentarz do art. 190,” [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. Piotr Tuleja (Lex, 2023). <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806784/736887/tuleja-piotr-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS>. [dostęp: 18.4.2025].

³⁹ Rafał Dowgier, „Czy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) stanowi podstawę do wznowienia postępowań podatkowych w sprawach z zakresu podatku od nieruchomości?” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 8 (2023): 22 i n.

⁴⁰ Rafał Dowgier, „Wpływ kontroli abstrakcyjnej sprawowanej przez Trybunał Konstytucyjny na dochodzenie nadpłat w podatku od nieruchomości (zagadnienia proceduralne)” *Białostockie Studia Prawnicze*, nr 2 (2023): 67.

uznawane za budowle. Istnieje także szansa na ubieganie się o zwrot nadpłat związanych z opłaconym podatkiem, który został określony w przepisie uznanym przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.

W podpisanym przez Prezydenta RP projekcie ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej^[41] podjęto próbę rozwiązania omawianego problemu. Ustawodawca nowelizacją art.1a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zaproponował zamknięty katalog budowli podlegających opodatkowaniu. Przedstawiono się również nową definicję budynku. Od 1 stycznia 2025 r. budynek definiowany będzie jako obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz wyposażony w fundamenty i dach.

Niestety nie jest do końca jasne, które urządzenia będą traktowane jako urządzenia techniczne, a które jako elementy budowlane. Również pojęcie „części budowlanej” obiektu budowlanego pozostaje nieprecyzyjne, co może prowadzić do dalszych sporów z organami podatkowymi. Należy zauważyć również, że projekt nie uszczegóławia chociażby takich pojęć jak garaż czy urządzenie budowlane. W takiej sytuacji kontrola i spór z organami podatkowymi w wybranych przypadkach może skutkować wzrostem opodatkowania.

Bibliografia

Bojarski Adam, „Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń typu paczkomaty” *Finanse Komunalne*, nr 5 (2023): 30-36.

Brzeziński Bogumił, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: Wydawnictwo OODK, 2008.

Dowgier Rafał, „Budynek czy budowla? Kilka uwag na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15)” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 4 (2018): 33-40

⁴¹ Ustawa z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, (t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 1757).

- Dowgier Rafał, „Czy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) stanowi podstawę do wznowienia postępowań podatkowych w sprawach z zakresu podatku od nieruchomości?” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 8 (2023): 22-27.
- Dowgier Rafał, „O dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych” *Doradztwo Podatkowe*, nr 1 (2023): 27-34. Doi: 10.5604/01.3001.0016.2312.
- Dowgier Rafał, „Podatek od nieruchomości po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. w sprawie sygn. akt SK 23/19” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 12 (2023): 6-12.
- Dowgier Rafał, „Wpływ kontroli abstrakcyjnej sprawowanej przez Trybunał Konstytucyjny na dochodzenie nadpłat w podatku od nieruchomości (zagadnienia proceduralne)” *Białostockie Studia Prawnicze*, nr 2 (2023): 67-80. Doi: 10.15290/bsp.2023.28.02.05.
- Dowgier Rafał, „Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury portowej oraz zajętych pod nią gruntów” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 5 (2024): 11-19.
- Drosik Jacek, „Czy uzasadnienie wyroku TK daje podstawę do naruszania Konstytucji? Komentarz do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. (SK 14/21)” *OwSS*, nr 3 (2023): 135-139.
- Gizbert-Studnicki Tomasz, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*. Warszawa-Kraków: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, 1986.
- Kodeks cywilny. Komentarz, red. Edward Gniewek, Piotr Machnikowski, wyd. 6, Warszawa: C.H. Beck 2014. <https://sip.legalis.pl/document/view/seam?documentId=mjxw62zoge4tkmbwge4tomboobqxlrsy3dgmzugazq>.
- Koksanowicz Grzegorz, „Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa” *Studia Iuridica Lublinensia*, nr 22 (2014): 471-478.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. Monika Haczkowska. Warszawa: Wolters Kluwer, 2014. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587599206/396646/haczkowska-monika-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz?cm=URELATIONS>.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. Piotr Tuleja. Lex, 2023. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806811/736914>.
- Kosikowski Cezary, „Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny” *Przegląd Podatkowy*, nr 7 (2006): 5-10.
- Łukawska-Białogłowska Dominika, „§ 4. Wnioski”, [w:] *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego do polskiego systemu prawnego*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2020.
- Mastalski Ryszard, *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck, 2019.

- Modzelewski Witold, Jan Bielawny, Mariusz Unisk, *Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, wyd. 12. Warszawa: C.H. Beck, 2024. <https://sip.legalis.pl/document-view.seam?documentId=mjxw62zogi3danbvgqzdgo-jooqbqxlrwgy2tknjtgu2a&refSource=search&ols=modzelewski&searchType=near&searchScope=all>.
- Morawski Wojciech, „Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w sprawie definicji budowli w podatku od nieruchomości – czyli o tym, że piekło bywa dobrymi intencjami wybrukowane” *Przegląd Podatkowy*, nr 10(2023): 15-25.
- Naleziński Bogumił, „Komentarz do art. 190”, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. Piotr Tuleja. Lex, 2021. <https://sip.lex.pl/#/commentary/587806784/736887/tuleja-piotr-red-konstytucja-rzeczypospolitej-polskiej-komentarz-wyd-ii?cm=URELATIONS>.
- Popławski Michał, Bogumił Pahl, Michał Mariański, „Wpływ francuskiego Trybunału Konstytucyjnego na krajowy system podatkowy. Analiza na przykładzie podatku od bardzo wysokich dochodów (taxe sur les très hauts revenus)” *Przegląd Prawa Konstytucyjnego*, nr 5 (2023): 327-338. Doi: 10.15804/ppk.2023.05.23.
- Pszczółkowski Leszek, „Zagadnienia metodologicznej charakterystyki teorii nie-spójności prawa” *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego*, nr 99 (1973).
- Radwański Zbigniew, *Wykłady oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom*, Wrocław: Ossolineum 1972.
- Radzikowski Krzysztof, „Czy nowa definicja budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości zakończy spory interpretacyjne?” *Doradztwo Podatkowe*, nr 336 (2024): 56-61. Doi: 10.5604/01.3001.0054.7172.
- Radzikowski Krzysztof, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych*, Warszawa, 2015, Lex. <https://sip.lex.pl/#/monograph/369313234>.
- Słysz Aleksander, „Opodatkowanie cmentarzy podatkiem od nieruchomości” *Przegląd Prawa Publicznego*, nr 1 (2024): 37-56.
- Zirk-Sadowski Marek, „Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 2 (2001): 39-58.



