

***Informacja dotycząca wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 4 lipca 2023 r. o sygn. SK 14/21 i jego potencjalnego wpływu
na sposób opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości***

Szanowni Państwo,

ze względu na doniosły dla praktyki wymiaru podatku od nieruchomości charakter wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. o sygn. SK 14/21, przedstawiamy informację w sprawie jego możliwego wpływu na kwestię opodatkowania budowli (zarówno w ujęciu stanu zastanego, postępowań w toku, a także zdarzeń przyszłych).

I. Treść orzeczenia oraz jego charakter

Wyrokiem z dnia 4 lipca 2023 r. o sygn. SK 14/21 [dalej: Wyrok] Trybunał Konstytucyjny [dalej: Trybunał] uznał, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70) [dalej: upol] jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Jednocześnie Trybunał postanowił, że niekonstytucyjny przepis (art. 1a ust. 1 pkt 2 upol) traci moc obowiązującą po upływie 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

Trybunał uznał zatem, że zawarty w upol przepis definiujący pojęcie „budowli” traci moc obowiązującą, gdyż jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności przepisów prawa daninowego (zasada ta interpretowana jest łącznie z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP).

W uzasadnieniu Wyroku Trybunał – odnosząc się do postulatów płynących z zasady szczególnej określoności prawa – wskazał, że już na podstawie samego brzmienia przepisów ustawy podatkowej podatnik powinien wiedzieć, bez większych wątpliwości, czy podlega w danym stanie faktycznym opodatkowaniu, czy też nie. Tymczasem w wypadku budowli, jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie jest możliwym zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania wyłącznie na podstawie ustawy podatkowej (jaką jest regulacja upol). Konieczne jest bowiem odwołanie się do przepisów prawa budowlanego. Te ostatnie również nie pozwalają na precyzyjne ustalenie – dla celów podatkowych – czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla, czy też nie.

Trybunał oprócz wspomnianej powyżej oceny – stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu upol – odroczył skutki swojego orzeczenia. W drugim punkcie sentencji Wyroku, Trybunał wskazał, że niekonstytucyjny przepis (art. 1a ust. 1 pkt 2 upol) straci moc obowiązującą po upływie 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia jego ogłoszenia w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Trybunał pozostawiając art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w obowiązującym porządku prawnym wyznaczył zatem ustawodawcy czas na wprowadzenie stosownych zmian, które usunąć mają stan stwierdzonej niekonstytucyjności.

Wyrok ma jednak charakter derogacyjny. Oznacza to, że w przypadku, gdy ustawodawca w wyznaczonym terminie nie usunie stanu niekonstytucyjności, przepis straci moc obowiązującą (z mocy samego Wyroku). W takiej sytuacji regulacja upol pozbawiona byłaby definicji budowli.

W tym zakresie Wyrok różni się od dotychczasowych zakresowych¹ oraz interpretacyjnych² orzeczeń Trybunału, które zapadły na tle art. 1a ust. 1 pkt 2 upol (orzeczenia te zostaną przywołane w kolejnym punkcie informacji).

Charakteryzując skutki Wyroku, Trybunał wskazał w uzasadnieniu, że 18 miesięczny termin odroczenia zapewnić ma ciągłość opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Z jednej strony zatem, jak już wskazano, czas odroczenia ma pozwolić ustawodawcy na konstytucyjne uregulowanie definicji budowli, z drugiej natomiast do momentu upływu tego terminu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol może być nadal stosowany, a wydane na jego podstawie decyzje w sprawach indywidualnych pozostają w mocy.

II. Kwestia, której dotyczy orzeczenie

Jak już wskazano, przepis, którego niekonstytucyjność stwierdził Trybunał (tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 upol) wprowadza podatkową definicję budowli. Zgodnie z jej treścią, budowla w rozumieniu upol 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*.

Jak już wskazano problem niekonstytucyjności wskazanego przepisu, zdaniem Trybunału, sprowadza się do jego nienależytej określoności. Innymi słowy z ustawy podatkowej (upol) nie wynika jednoznacznie jakie obiekty kryją się pod pojęciem budowli. Problem ogniskuje się wokół techniki prawodawczej polegającej na odesłaniu w przedmiotowej definicji do regulacji pozapodatkowej tj. przepisów prawa budowlanego. Z kolei specyfika przepisów budowlanych nie przystoi do standardów określoności wymaganych na gruncie podatkowym. Podnosi się bowiem m.in. że katalog, do którego odsyła upol (art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane³) jest na potrzeby procesu budowlanego katalogiem otwartym, co stoi na przeszkodzie jego bezwarunkowej aplikacji (przełożeniu) na grunt prawa podatkowego. Omawiane odesłanie powoduje w praktyce brak stabilności przepisów podatkowych (każda zamiana regulacji Prawa budowlanego motywowana procesem budowlanym ma pośredni wpływ na zasady opodatkowania budowli). Sygnalizowany problem (odesłań przy formułowaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości do ustaw niepodatkowych) dostrzegany był w praktyce już wielokrotnie.

¹ Szerz. na temat kategorii wyroku zakresowego zob. T. Woś. *Wyroki Interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Studia Iuridica Lublinensia vol. XXV, 3, 2016, s. 986-995.

² Ibidem.

³ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 682 z późn. zm.).

Na gruncie orzeczniczym najistotniejsze wydają się wypowiedzi samego Trybunału. Po raz pierwszy postulat zmian legislacyjnych w ramach upol Trybunał postawił w wyroku z dnia 13 września 2011 r., o sygn. P 33/09⁴. Co prawda ówczas Trybunał orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol rozumiany we wskazany w wyroku sposób jest zgodny z zasadą określoności przepisów prawa⁵, dostrzeżono jednak aktualnie podkreślane mankamenty opisywanej definicji. W uzasadnieniu wyroku o sygn. P 33/09 Trybunał wskazał: *prezentacja przez Trybunał Konstytucyjny rozbudowanych rozważań dotyczących aparatury pojęciowej przyjętej w u.p.o.l. pozwala zwrócić ustawodawcy uwagę na konieczność usunięcia licznych mankamentów legislacyjnych obarczających wskazaną ustawę. Zaznaczyć należy przy tym, że eliminacja stwierdzonych wad może nastąpić – teoretycznie – na dwa sposoby: 1) przez nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w u.p.b. i odwołującym się do nich definicjom występującym w u.p.o.l. lub 2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l. Podkreślić jednak trzeba, iż jako optymalne jawi się drugie z tych rozwiązań, gdyż otwarte definicje wyrażen «budowla» i «urządzenie budowlane», sformułowane w u.p.b., akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być – ze względu na zakaz wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika – stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego”.*

Po raz drugi Trybunał na temat jakości legislacyjnej definicji budowli wypowiedział się po upływie prawie dziesięciu lat od wydania wyroku o sygn. P 33/09, tj. w postanowieniu sygnalizacyjnym z 15 grudnia 2020 r., o sygn. S 3/20 (tzw. postanowienie sygnalizacyjne). W orzeczeniu tym Trybunał – działając na podstawie art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym⁶ (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) – wskazał prawodawcy na istnienie uchybień w prawie, których usunięcie jest niezbędne do zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazano mianowicie, że wady zidentyfikowane w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol polegają na zawarciu w tym przepisie odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów upol. Trybunał zauważył wówczas, że przepis ten budzi poważne wątpliwości co do jednoznaczności i precyzyjności określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Określenie przedmiotu opodatkowania ma natomiast kluczowe znaczenie dla podatników w kontekście wywodzonych z art. 2 Konstytucji zasad: zaufania obywatela do państwa, bezpieczeństwa prawnego oraz określoności prawa. Już na podstawie samego brzmienia przepisów ustawy podatkowej podatnik powinien wiedzieć, bez większych wątpliwości, czy podlega w danym stanie faktycznym opodatkowaniu, czy też nie.

⁴ Rozstrzygnięcie to dotyczyło podziemnych wyrobisk górniczych.

⁵ Trybunał orzekł, 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.

⁶ Ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393).

W zasadzie tożsame argumenty podnoszone były powszechnie w orzecznictwie sądowo-administracyjnym. Charakter podsumowujący posiada w tym zakresie postanowienie sygnalizacyjne Naczelnego Sądu Administracyjnego wydane dnia 22 października 2018 r. o sygn. II FSK 2983/17. Powiększony 7-osobowy skład sędziowski uznał wówczas: (...) *podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, w tym dotyczące przedmiotu opodatkowania, winny wprost wynikać z ustawy podatkowej. Zastrzeżenia Naczelnego Sądu Administracyjnego budzi praktyka legislacyjna polegająca na swoistym rozproszeniu elementów składających się na jedną normę podatkową w różnych tekstach prawnych. Wątpliwości wiążą się zwłaszcza z zakresem dopuszczalności konstruowania normy podatkowej na podstawie przepisu zawartego w ustawie podatkowej, z uwzględnieniem rozwiązań legislacyjnych przyjętych w więcej niż jednym akcie tej samej rangi, lecz regulującym problematykę nie mieszczącą się w prawie podatkowym. W analizowanym przypadku zachodziła dodatkowo sytuacja, w której brzmienie przepisu podatkowego (art. 1a pkt 2 u.p.o.l.) nie uległo zmianie od dnia 1 stycznia 2003 r., natomiast zmianom podlegały definicje i pojęcia zawarte w ustawach pozapodatkowych, co – jak zostanie wykazane poniżej – prowadzić może do znaczących, a jednocześnie nie zawsze zamierzonych zmian w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości.*

O niezasadności rozwiązania polegającego na określaniu (definiowaniu) przedmiotu opodatkowania w oparciu o regulacje pozapodatkowe wielokrotnie wypowiadano się również w piśmiennictwie. K. Radzikowski oceniając skutek stosowania odesłań w ustawie podatkowej wskazał⁷: *w oczywisty sposób łamie to zasady przyzwoitej legislacji i oddala realizację postulatu pewności prawa podatkowego, a co więcej – otwiera pole zachowań patologicznych: kontrowersyjne przepisy są zazwyczaj wprowadzane w toku prac parlamentarnych na szczeblu roboczym przez pojedynczych posłów, najczęściej z argumentacją, że nie chodzi o nic więcej, jak tylko o „uściślenie” czy „dostosowanie” do innych regulacji, czego konsekwencji podatkowych nikt nie jest świadomy.* Z kolei W. Morawski w artykule zatytułowanym, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości*⁸, odnosząc się do jakości definicji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wskazał, że: *w jednym na pewno trzeba się zgodzić z sądem zadającym pytanie – analizowana regulacja jest bardzo niejasna. Zaprezentowaną koncepcję rozumienia przepisów należy rozumieć tylko i wyłącznie jako – z pewnością niepozbawioną wad – próbę „ratowania konstytucyjności” regulacji normatywnej, a nie jako wyraz aprobaty dla fatalnego poziomu legislacyjnego przyjętych rozwiązań normatywnych.*

Na pilną konieczność dostosowania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości do standardów, jakie powinny obowiązywać w prawie podatkowym wskazywały też licznie organizacje samorządowe. Związek Miast Polskich wielokrotnie wskazywał, że dopóty dopóki o zakresie obowiązku podatkowego decydować będą regulacje inne niż podatkowe, trudno będzie twierdzić o stabilnych źródłach dochodów gmin⁹.

⁷ K. Radzikowski, *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości - casus elektrowni wiatrowych*, ZNSA 2017, nr 5, s. 37-60.

⁸ W. Morawski, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości?*, PP 2010, nr 7, s. 25-33.

⁹ Szerz. na temat postulatów ZMP zob. *Opinia prawna z 25.09.2015 r. w przedmiocie propozycji rozwiązań wypracowanych w toku prac nad zmianą definicji pojęcia budowla w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz Projekt założeń projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach*

Podsumowując niniejszą część należy wyraźnie podkreślić, że Wyrok, mimo iż zapadł w określonym stanie faktycznym (dotyczył obiektów, które zdaniem podatnika spełniały zarówno przesłanki bycia budynkiem, jak i budowlą), dotyczy generalnie przepisu zawierającego definicję budowli. Oznacza to, że polemika podatników (oraz tożsame Wyrokowi argumenty) dotyczyć mogą nie tylko obiektów podobnych do tych charakteryzowanych w skardze konstytucyjnej, ale wszystkich przedmiotów opodatkowania, które dotychczas klasyfikowane były (czy to w deklaracjach, czy też w decyzjach) jako budowle. Zakres Wyroku nie jest zatem ograniczony.

III. Możliwe skutki Wyroku

Z perspektywy potencjalnych skutków, Wyrok oceniać można pod kątem materialnoprawnym oraz procesowym.

W tym pierwszym zakresie, na obecnym etapie trudno przesądzić, czy zmiana do której Trybunał zobowiązał prawodawcę będzie miała szerszy zakres, aniżeli tylko definicja budowli. Dostreżony przez Trybunał mankament (odesłanie w upol do ustawy niepodatkowej) dotyczy też definicji budynku (na co zresztą Trybunał wskazał wprost w uzasadnieniu Wyroku). Niewątpliwie usuwając stwierdzoną Wyrokiem niekonstytucyjność upol prawodawca powinien uwzględnić konieczność kompleksowego działania. W tym sensie zasadne byłoby uregulowanie nie tylko definicji budowli, ale również budynku.

Z perspektywy skutków procesowych, istotne wydają się natomiast trzy zagadnienia. Są to pytania o: stan dotychczasowy, sposób postępowania w okresie odroczenia skutków Wyroku, a także hipotetyczne sytuacje przyszłe.

1. Stan dotychczasowy

Na wstępie podkreślić należy, że przepis, którego niekonstytucyjność stwierdził Trybunał obowiązuje w upol nieprzerwanie od 1 stycznia 2003 r. W orzecnictwie sądowym funkcjonuje pogląd, zgodnie z którym niekonstytucyjność przepisu ma charakter pierwotny¹⁰. Oznacza to, że przepis ten obarczony jest wadą niekonstytucyjności od momentu jego wejścia w życie, nie zaś jedynie od momentu stwierdzenia tej okoliczności stosownym wyrokiem. Powyższe uwagi, mimo odroczonego terminu wejścia w życie określonego Wyrokiem skutku derogacyjnego, mogą mieć znaczenie dla budowania przez podatników argumentacji w ewentualnych bieżących sporach o zapłacony już podatek.

lokalnych oraz niektórych innych ustaw, publ. <https://www.miasta.pl/strefa-dla-miast/dokumenty?utf8=%E2%9C%93&phrase=i+op%C5%82atach+lokalnych>

¹⁰ Zob. np. wyrok NSA w wyroku z 6 lutego 2008 r. (II OSK 1745/07).

Z perspektywy podatnika, ustawodawca - z faktem wydania derogacyjnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego – wiąże określone uprawnienia. Mowa w tym zakresie o procesowej możliwości wznowienia prawomocnie zakończonych postępowań (zob. w tym zakresie art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej¹¹) oraz uprawnieniu do domagania się zwrotu nadpłaty podatku zapłaconego na podstawie niekonstytucyjnego przepisu (zob. art. 74 Ordynacji podatkowej).

Obie instytucje w istocie koncentrują się na podważeniu dotychczasowego opodatkowania (wysokości podatku).

Instytucja wznowienia będzie miała znaczenie we wszystkich stanach faktycznych, w których organy wydały decyzje, które zyskały status ostatecznych. Z kolei o zwrot nadpłaty mogą próbować ubiegać się podatnicy, którzy nie otrzymali decyzji podatkowych (u których zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej).

Z podatkowego punktu widzenia, oprócz samej woli czy intencji złożenia stosownych wniosków (o zwrot nadpłaty lub wznowienia postępowania) odróżnić należy ich dopuszczalność.

Istota sprowadza się tutaj do wskazania, że z jednej strony Trybunał wyraźnie odroczył skutki utraty mocy obowiązującej przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, z drugiej zaś wyraźnie stwierdził jego niekonstytucyjność (która jak już wspomniano jest cechą obiektywną przepisu, istniejącą od momentu jego wejścia w życie). Dotychczasowa praktyka w przypadkach odraczania skutków wyroku derogacyjnego nie jest jednolita. Według jednego z poglądów złożenie wniosku o wznowienie postępowania nie będzie możliwe, jeżeli ustawodawca ustanowi nową definicję budowli przed upływem 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku¹². W takiej sytuacji, w istocie przepis uznany za niekonstytucyjny zastąpiony zostanie przez przepis konstytucyjny (brak będzie podstaw do wnioskowania o wznowienie postępowań). Inny pogląd jest natomiast taki, że w opisywanej sytuacji podatnikom przysługuje prawo złożenia wniosku o wznowienie postępowania, a początek biegu terminu na jego złożenie powinien być liczony od daty ogłoszenia wyroku Trybunału¹³.

W tym świetle, z praktycznego punktu widzenia wydaje się, że podatnicy mogą utrzymywać, iż ich wniosek o wznowienie postępowania jest dopuszczalny (opodatkowanie ich budowli nastąpiło bowiem na podstawie przepisu niekonstytucyjnego, bez względu na to, że jest on jeszcze elementem obowiązującego porządku prawnego)¹⁴.

¹¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.).

¹² Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 194/17 (orzeczenia.nsa.gov.pl), a Sąd orzekający w niniejszej sprawie w pełni pogląd ten aprobuje, właściwa wykładnia art. 190 ust. 4 w zw. z ust. 3 Konstytucji RP jest bowiem taka, że jeżeli ustawodawca zdoła w wyznaczonym przez Trybunał Konstytucyjny terminie odroczenia utraty mocy obowiązującej przepisu zmienić lub uchylić ten przepis, to wznowienie postępowania administracyjnego lub postępowania sądowego nie będzie dopuszczalne.

¹³ Taki pogląd został wyrażony m.in. w wyroku NSA z dnia 12 września 2018 r., sygn. II FSK 1897/17, w wyroku NSA z dnia 15 lutego 2018 r. sygn. II FSK 2367/16 czy w wyroku NSA z 7 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3276/15.

¹⁴ Taki pogląd został wyrażony m.in. w wyroku NSA z dnia 12 września 2018 r., sygn. II FSK 1897/17, w wyroku NSA z dnia 15 lutego 2018 r. sygn. II FSK 2367/16 czy w wyroku NSA z 7 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3276/15.

Przepisy Ordynacji podatkowej nakazują taki wniosek złożyć w organie podatkowym w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia wyroku (zob. art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Obecnie zatem aktualność problemu wznowienia zakończonych prawomocnie postępowania podatkowego da się zweryfikować. Przy założeniu, że wniosek omawianego rodzaju byłby dopuszczalny (mimo tego, że nie wystąpił jeszcze skutek Wyroku), termin na jego zgłoszenie upłynął 10 sierpnia 2023 r. Należy wyraźnie podkreślić, że rozpatrując ewentualne wnioski, pamiętać trzeba o aspekcie odroczonego skutku Wyroku. Przyjęcie, że należy rozpatrzyć sprawę (orzec) zgodnie z wnioskiem podatnika (uznając, że budowle nie powinny podlegać opodatkowaniu) czyniłoby w istocie bezcelowym Trybunałskie odroczenie skutków Wyroku.

Do podobnych konkluzji prowadzi analiza wszystkich przypadków, w których podatnikom nie wydano decyzji. Ocena ewentualnych korekt deklaracji oraz wniosków o zwrot nadpłat może nawiązywać wprost do treści sentencji Wyroku. Skoro niekonstytucyjny przepis pozostaje nadal elementem porządku prawnego, to pobrany na jego podstawie podatek oceniać można jako należny. Stanowisko takie nie jest odosobnione. Jak argumentuje M. Safjan: (...) *ustawodawca konstytucyjny expressis verbis zakłada możliwość a nawet i w pewnych sytuacjach - nakaz obowiązywania normy niezgodnej z Konstytucją (w wypadku odroczenia wejścia wyroku TK w życie), ergo uznanie, że z chwilą utraty mocy obowiązującej norma <wypada> z systemu z mocą wsteczną byłoby, mówiąc eufemistycznie, przejawem nieracjonalności legislatora*).

Z perspektywy organów, racjonalne wydaje się zatem działanie w oparciu o zasadę legalizmu, zgodnie z wolą Trybunału, który odroczył skutki wyroku celem zachowania ciągłości opodatkowania.

W podsumowaniu podkreślić należy, że organ podatkowy – w zakresie procedury wznowienia postępowania, jak również zwrotu nadpłaty w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego – działa na wniosek. Działania organów na polu procesowym należy zatem uzależniać od aktywności podatników.

2. Sposób postępowania w okresie odroczenia skutków Wyroku

Jak już wspomniano, organy podatkowe działają na podstawie obowiązującego prawa. W ustawie Ordynacja podatkowa reguła ta została zawarta w art. 120. Zgodnie natomiast z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą. Biorąc pod uwagę, że Trybunał odroczył w czasie skutek utraty mocy obowiązującej przepisu definiującego budowlę, w okresie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia Wyroku przepis art 1a ust. 1 pkt 2 upol nadal obowiązuje. Stanowi on zatem element porządku prawnego. Taką intencję Trybunał zdaje się wyrażać także w komunikacie opublikowanym po wydaniu Wyroku oraz w uzasadnieniu Wyroku¹⁵. Wskazano w tych wypowiedziach, że odroczenie skutków wyroku zapewnić ma „ciągłość opodatkowania”.

¹⁵ <https://trybunal.gov.pl/postepowanie-i-orzeczenia/wyroki/art/12337-definicja-legalna-budowli-na-potrzeby-podatku-od-nieruchomosci>

Rozważając hipotetyczny rozwój sytuacji nie można wykluczyć przypadków, w których podatnicy – wbrew odroczonym skutkom wyroku – będą podejmowali próby kwestionowania opodatkowania budowli w dotychczasowy sposób (w oparciu o niekonstytucyjny, aczkolwiek obowiązujący przepis). Takiego ryzyka Trybunał nie jest zdolny wyeliminować odroczeniem skutków wyroku. W takich sytuacjach, jeżeli organ podtrzyma stanowisko o nadal obowiązującym przepisie definiującym budowlę, spór może trafić do sądu administracyjnego. Wydaje się, że to właśnie na tym etapie w konkretnej sprawie dojdzie do rzeczywistej oceny możliwości rozstrzygnięcia w oparciu o przepis niekonstytucyjny (aczkolwiek obowiązujący).

Opierając się na dotychczasowej praktyce można wyobrazić sobie sytuację, w której sądy orzekać będą o braku możliwości stosowania przepisu, którego niekonstytucyjność stwierdził Trybunał (sądy skutecznie pomijają w stosowaniu np. art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa uznając jego „wtórną niekonstytucyjność” mimo, iż jest on elementem porządku prawnego). W takich przypadkach organ będzie formalnie związany treścią orzeczenia (art. 153 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁶).

Konieczność takiego orzeczenia miałaby oczywiście skutki ekonomiczne (pod postacią obowiązku zwrotu nadpłat). Wydaje się jednak, że ewentualnych zwrotów nadpłat uniknąć chciał Trybunał.

3. Hipotetyczne sytuacje przyszłe

Trudno na obecnym etapie rozważać jakie konsekwencje będzie miał Wyrok w przyszłości. Okres odroczenia utraty mocy obowiązującej art. 1a ust. 1 pkt 2 upol upłynie 10 lutego 2025 r. Uwzględniając zasady prawidłowej legislacji podatkowej nowa podatkowa definicja budowli powinna stać się elementem porządku prawnego od 1 stycznia 2025 r. Od wskazanej daty zatem lokalne organy podatkowe powinny zyskać podstawę do pobierania nowego podatku od budowli.

Jeżeli zmiana dotychczasowych przepisów upol nie nastąpi, art. 1a ust. 1 pkt 2 upol utraci moc obowiązującą mocą Wyroku. Jedynie hipotetycznie wskazać można, że w takiej sytuacji dojść może do sytuacji patowej. Podatnicy składając ewentualne wnioski o wznowienie postępowań zakończonych prawomocnie, systemowo nie będą spełniali przesłanek dotyczących miesięcznego terminu określonego w art. 241 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej (termin ten liczy się od dnia wejścia w życie wyroku); ewentualne wnioski o stwierdzenie nadpłat będą mogły spotkać się z tożsamą jak przedstawiona w pkt 2 informacji argumentacją (ówcześnie definicja budowli obowiązywała); natomiast w sprawach bieżących budowla jako przedmiot opodatkowania będzie funkcjonować w upol, przy czym bez ustawowej definicji, co w świetle sentencji Wyroku wydaje się przeszkodą do opodatkowywania obiektów dotychczas spełniających kryteria budowli.

Niewątpliwie samorząd gminny jako beneficjent wpływów z podatku od nieruchomości powinien efektywnie wykorzystać czas odroczenia skutków Wyroku i dążyć w tym okresie do uwzględnienia przez prawodawcę wszelkich doświadczeń związanych z praktycznym stosowaniem przepisów upol definiujących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

¹⁶ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1634).