



Warszawa, 05-02-2024 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.185.2014.EG

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów

via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

problematyka dotycząca braku precyzyjnej definicji „budowli” dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości od ponad dekady pozostaje nierozwiązana. Istotnym mankamentem legislacyjnym związanym z definicją „budowli” zawartą w Upol¹ jest konstrukcja, która w ustawie podatkowej odsyła do przepisów prawa budowlanego, a więc zasadniczo opiera się na regulacji Prawa budowlanego². Poruszona kwestia jest przykładem sprawy, w której negatywne skutki wadliwej legislacji pojawiają się zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych (np. gmin górniczych).

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.; dalej: „Upol”).

² Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r. poz. 682 ze zm. – dalej: „Prawo budowlane”).

Mimo kolejnych wyroków Trybunału Konstytucyjnego³, szeregu wystąpień generalnych kierowanych przez kolejnych Rzeczników Praw Obywatelskich⁴, w których zawarte były apele o przeprowadzenie pilnych zmian legislacyjnych, nie podjęto skutecznych działań naprawczych.

Resort finansów wskazywał, że zagadnienie opodatkowania „budowli” jest bardzo skomplikowane, a zmiana definicji wymaga pogodzenia istotnych, rozbieżnych interesów podatników, w tym małych i średnich przedsiębiorstw oraz jednostek samorządu terytorialnego będących beneficjentami podatku od nieruchomości⁵.

W 2023 r. zapadł kolejny wyrok Trybunału Konstytucyjnego⁶, w którym stwierdzono, że art. 1a ust. 1 pkt 2 Upol jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji⁷. Jednocześnie Trybunał orzekł, że ww. przepis utraci moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw, tj. w dniu 11 stycznia 2025 r. W uzasadnieniu wprost wskazano, że odroczenie mocy obowiązującej zaskarżonej regulacji pozwoli ustawodawcy na przygotowanie i wprowadzenie nowej definicji legalnej „budowli” na potrzeby określenia przedmiotu podatku od nieruchomości, bez odwołań do ustaw spoza prawa podatkowego. Ponadto, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, prawodawca wprowadzając nową definicję „budowli” w Upol, która nie będzie odwoływała się do ustaw niepodatkowych, powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną „budynku”, odsyłającą do przepisów Prawa budowlanego.

³ W wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09) Trybunał Konstytucyjny przedstawił postulaty *de lege ferenda* co do konieczności stworzenia autonomicznej i precyzyjnej konstrukcji pojęcia „budowla” na gruncie podatkowym. Następnie w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15) Trybunał podtrzymał stanowisko o konieczności daleko idącego doprecyzowania przez ustawodawcę regulacji Prawa budowlanego oraz Upol.

⁴ Wystąpienia generalne Rzecznika Praw Obywatelskich: z dnia 2 sierpnia 2013 r. do Ministra Finansów (RPO-745219), z dnia 14 marca 2016 r. do Ministra Finansów, z dnia 7 kwietnia 2017 r. do Ministra Rozwoju i Finansów, z dnia 14 czerwca 2017 r. do Prezesa Rady Ministrów, z dnia 11 października 2019 r. do Ministra Finansów, z dnia 28 listopada 2019 r. do Ministra Finansów (V.511.185.2014).

⁵ Odpowiedź Ministra Finansów na wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 31 stycznia 2020 r. (nr PS2.0723.1.2020).

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. SK 14/21).

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.; dalej: „Konstytucja”).

Także w orzeczeniu z 2023 r.⁸ dotyczącym niekonstytucyjności opodatkowania garaży znajdujących się w budynkach wielomieszkańczych, w uzasadnieniu do wydanego rozstrzygnięcia Trybunał potwierdził, że system definicji zawartych w Upol jest w dotychczasowym orzecznictwie i literaturze przedmiotu krytykowany, a problemy definicyjne nie zostały w ciągu ostatnich lat przez ustawodawcę rozwiązane. W dalszej części Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że cały mechanizm opodatkowania nieruchomości wymaga poważnych zmian. Zdaniem Trybunału pożądanym byłoby, aby do dnia, kiedy nastąpi utrata mocy obowiązującej niekonstytucyjnych przepisów⁹ tj. do dnia 31 grudnia 2024 r., ustawodawca dokonał stosownych modyfikacji w Upol. Jednocześnie podkreślono, że ustawodawca dysponuje szeroką swobodą w określaniu katalogu podatników, przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych, które muszą odpowiadać standardom konstytucyjnym.

Pragnę podkreślić, że brak właściwej definicji pojęcia „budowla” w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest rażącym przykładem nienależytej legislacji podatkowej. Jest to problem, który był przedmiotem wielu wyroków TK i orzeczeń sądów administracyjnych – i w dalszym ciągu pozostaje nierozwiązany. Wadliwość i niejednoznaczność definicji tego pojęcia prowadzi do nierównego traktowania i braku przewidywalności w obszarze obowiązków podatkowych. Dlatego konieczne jest pilne podjęcie prac legislacyjnych nad zmianą w tym zakresie.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹⁰, zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o przekazanie informacji na temat obecnego stanu prac legislacyjnych oraz harmonogramu prac nad dostosowaniem Upol do wytycznych wynikających z przywołanych orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. W miarę możliwości, proszę także o przedstawienie aktualnej

⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. (sygn. SK 23/19).

⁹ Trybunał uznał, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2, w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e Upol jest niezgodny z Konstytucją w zakresie w jakim umożliwia, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze. Ponadto, Trybunał zakwestionował ww. przepisy także w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie stawek podatku od wyodrębnienia lub niewyodrębnienia garażu jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności znajduje zastosowanie wyższa stawka podatku od nieruchomości.

¹⁰ Art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2023 r. poz. 1058).

koncepcji resortu finansów co do zasadności przeprowadzenia systemowych zmian w opodatkowaniu nieruchomości.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/