

Ewelina Bobrus-Nowińska

Uniwersytet w Białymstoku
ORCID: 0000-0003-4995-3307

**CZY BUDYNEK MOŻNA UZNAĆ ZA BUDOWLĘ
W ROZUMIENIU USTAWY O PODATKACH I OPŁATACH
LOKALNYCH? GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU NSA
Z DNIA 8 MAJA 2018 R., SYGN. II FSK 1162/16**

Teza

Przy dokonywaniu kwalifikacji obiektów budowlanych na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. należy zawsze mieć na uwadze elementy funkcjonalne takiego obiektu, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, ponieważ wyposażono go np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.¹ Budynek taki staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli.

Głosa

I

Na wstępie należy wskazać, iż wprawdzie glosa dotyczy jednego wyroku wydanego przez Naczelny Sąd Administracyjny, jednak Sąd 8 maja 2018 r. wydał takie same orzeczenia w kilku sprawach – sygn. II FSK 1297/16, II FSK 1281/16, II FSK 331/17, II FSK 1296/16. Wszystkie wskazane wyroki dotyczą jednej podstawowej kwestii – kwalifikacji konkretnych obiektów jako budowli, a nie budynków w rozumieniu u.p.o.l. Zagadnienie poruszone w głosowanym wyroku stanowi

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2018, poz. 1445), dalej: u.p.o.l.

istotny i kontrowersyjny aspekt realizacji podatku od nieruchomości. Właściwa kwalifikacja danego obiektu ma zasadnicze znaczenie dla określenia zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W przypadku bowiem budynków wszystkie podlegają opodatkowaniu niezależnie od ich funkcji, a podstawą opodatkowania jest wielkość powierzchni użytkowej wyrażona w metrach kwadratowych. Opodatkowanie budowli wygląda inaczej – opodatkowane są tylko te, które są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, podstawą opodatkowania jest ich wartość początkowa, a stawka ma charakter procentowy. Należy zauważyć, iż w przypadku danych obiektów o takiej samej wartości zazwyczaj podatek od nieruchomości wymierzony jak od budynku będzie co najmniej kilka razy niższy niż podatek wymierzony jak od budowli. Powoduje to, że w przypadku niektórych obiektów budowlanych (zwłaszcza obiektów nie do końca typowych) istotnego znaczenia nabiera określenie, czy jest to budynek, czy też budowla².

W głosowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny powrócił do swojej wcześniejszej linii orzeczniczej³, stwierdzając, iż dany obiekt budowlany mimo spełnienia formalnych przesłanek do zakwalifikowania go jako budynek w istocie jest budowlą – ze względu na jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie i sposób wykorzystania obiektu jako całości.

W ten sposób Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił pogląd odmienny od zaprezentowanego przez Trybunał Konstytucyjny w przełomowym wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r.⁴, w którym to stwierdzono, iż 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 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217, w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji⁵. Innymi słowy, Trybunał Konstytucyjny stwierdził przeciwnie niż Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku, iż jeżeli dany obiekt spełnia warunki do uznania go za budynek, to jest budynkiem, a nie budowlą⁶. Biorąc powyższe pod uwagę, trudno się zgodzić z orzeczeniami Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 maja 2018 r., w których Sąd nie widzi przeszkód, aby z różnych względów budynek uznać za budowlę i stosować zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości właściwym dla budowli.

² Zob. A. Bartosiewicz, *Opodatkowanie budowli i budynków w świetle najnowszych przepisów oraz przełomowych wyroków TK. Komentarz praktyczny*, Lex.

³ Przykładowe wyroki NSA reprezentujące wskazane stanowisko: z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1577/08; z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1578/08; z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1579/08; z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1592/08; z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1621/08; z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1622/08; z dnia 2 lutego 2010 r., sygn. II FSK 1623/08; z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. II FSK 213/12; z dnia 18 października 2016 r., sygn. II FSK 1740/16; z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1739/16.

⁴ Sygn. SK 48/12, OTK-A 2018, nr 2.

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).

⁶ Zob. I. Chojnacka, M. Nowicki, *Omówienie do wyroku TK z dnia 13.12.2017 r., SK 48/15*, ZNSA 2018, nr 2.

II

Przed przejściem do oceny argumentów przedstawionych przez Naczelny Sąd Administracyjny w przedmiotowym wyroku należy poddać analizie art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l., gdzie zawarte są definicje budynku i budowli. Zgodnie ze wskazanym przepisem budynek to 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. Budowlą jest 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. Ustawodawca wprowadził zatem do u.p.o.l. odrębne definicje wskazanych pojęć, odwołując się do Prawa budowlanego wyłącznie w zakresie „obektu budowlanego” oraz „urządzenia budowlanego”⁷. Powyższe dwie definicje wskazują, iż są to pojęcia rozłączne, mające odmienne znaczenie normatywne⁸. Pozwala to na przyjęcie, iż jeżeli dany obiekt jest budynkiem, to nie może być uznany za budowlę, natomiast jeśli jest budowlą, to nie może być budynkiem.

W tym miejscu konieczne jest wskazanie na argumenty podniesione we wspomnianym już wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r.⁹ We wskazanym orzeczeniu Sąd podkreślił, po pierwsze, że skoro budowla nie może być budynkiem (obiektem małej architektury), to budynek (obiekt małej architektury) nie może być budowlą. Przesądza o tym sama logika (twierdzenia teorii mnogości). Relacja wykluczania się zbiorów ma bowiem niewątpliwie charakter symetryczny. Po drugie – w wypadku pojęć „budynek” i „budowla” mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę. To zaś powoduje, że nie można modyfikować znaczenia tych pojęć w oparciu o przesłanki nieprzewidziane w przepisach prawnych, w szczególności z uwagi na funkcje danego budynku (wziąwszy pod uwagę jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania). Definicja pojęcia „budowla” zawarta zarówno w Prawie budowlanym, jak i w u.p.o.l. przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to, iż najpierw trzeba ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację jako budowli. Wprowadzenie dodatkowego zastrzeżenia do definicji pojęcia „budynek” i – konsekwentnie – do definicji pojęcia „obiekt małej architek-

⁷ L. Etel, *Czy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest zgodny z Konstytucją RP? Opodatkowanie wyrobisk górniczych – ciąg dalszy. Glosa do postanowienia WSA z dnia 22 lipca 2009 r., I SA/Gl 110/09, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12.*

⁸ B. Pahl, *Opodatkowanie stacji transformatorowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 4.*

⁹ Sygn. SK 48/15.

ture”, zgodnie z którym nie mogą być one budowlą, byłoby nie tylko zbędne, ale wręcz niedopuszczalne. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż pogląd, zgodnie z którym możliwe jest uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., mają przemawiać dwa niezbyt klarowne argumenty – językowy i celowościowy. Ich krytyczna analiza prowadzi do wniosku, że są one całkowicie nieuzasadnione¹⁰. W wypadku pojęć „budynek” i „budowla” mamy do czynienia z ich jednoznacznym rozgraniczeniem przez ustawodawcę, a w konsekwencji za niedopuszczalne należało uznać modyfikowanie tych pojęć w oparciu o przesłankę nieprzewidzianą w przepisach prawnych. Uwzględnienie tej przesłanki prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli, powodując zarazem zwążającą wykładnię definicji budynku. Taki zabieg stanowi zatem nieakceptowalną na gruncie polskiej kultury prawnej ingerencję w treść definicji legalnej¹¹.

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednocześnie, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowlę, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałoby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką. To jednak wymagałoby konkretnej i jednoznacznej regulacji, która ewentualnie uznawałaby określone obiekty (mające pewne cechy) co do zasady spełniające cechy budynku za budowle dla potrzeb podatku od nieruchomości. Takiej zaś regulacji *de lege lata* nie ma.

Ze wskazanymi powyżej argumentami Trybunału Konstytucyjnego trudno się nie zgodzić, ponieważ ustawodawca wyraźnie wyznacza poprzez wykluczenie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. granicę obu terminów. Jeżeli dana rzecz jest budynkiem, to nie ma prawnej możliwości uznania jej za budowlę w oparciu o np. pełnioną funkcję lub jakiekolwiek inne kryterium.

W tym miejscu warto wskazać na charakter omawianego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Powyższy wyrok Trybunału ma charakter orzeczenia interpretacyjnego w ramach posługiwania się techniką „wykładni w zgodzie z Konstytucją”. Wyrok interpretacyjny jest orzeczeniem, w sentencji którego Trybunał Konstytucyjny stwierdza zgodność lub niezgodność z Konstytucją przepisu prawnego w określonym jego rozumieniu¹². W konsekwencji ocena Trybunału jest przypisywana nie tyle samemu przepisowi, co pewnej treści normatywnej „zakodowanej” w badanym przepisie, ustalonej w wyniku jego wykładni¹³.

¹⁰ Zob. R. 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” 2018, nr 4.

¹¹ Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2012, s. 242–243, 344.

¹² M. Florczak-Wątor, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Poznań 2006, s. 89.

¹³ Zob. szerzej na ten temat: K. Kanka, *Dyrektywa wykładni zgodnej z wyrokiem interpretacyjnym Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 8.

III

Biorąc pod uwagę wskazane powyżej argumenty, trudno zaakceptować stanowisko Sądu wyrażone w glosowanym wyroku. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił bowiem, iż przy dokonywaniu kwalifikacji obiektów budowlanych na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. należy zawsze mieć na uwadze elementy funkcjonalne takiego obiektu, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, ponieważ wyposażono go np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli.

Dalej Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, iż przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem, czy budowlą, należy uwzględnić także, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy¹⁴. Dlatego Sąd wskazał, iż nie jest tak, że kwestia przeznaczenia i funkcjonalności nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia problemu, czy przedmiotowe silosy są budynkami, czy budowlami¹⁵. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku przyjął, że silos na cukier ze względu na swoje wyposażenie i związane z nim urządzenia i infrastrukturę nie jest budynkiem magazynowym, lecz składnikiem systemu przekazywania i podawania cukru. Nie stanowi on przez to budynku magazynowego nie tylko ze względu na jego przeznaczenie, ale przede wszystkim z uwagi na fakt, że jest on składnikiem systemu technologicznego przekazywania, przemieszczania cukru, obejmującego oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym zakresie konstrukcje i urządzenia silosu przeładunkowe oraz połączone z silosem mostami przeładunkowymi budynki produkcyjno-magazynowe. Dlatego też przy kwalifikacji danego obiektu zdaniem Sądu należy uwzględnić takie cechy, jak: przeznaczenie, wyposażenie i funkcje. Silos stanowi zdaniem Sądu element całego systemu produkcyjnego. Skoro budynek jest także obiektem budowlanym, podobnie jak budowla, to kwalifikacja taka wypełnia przesłankę wynikającą z wykładni systemowej art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l. Ponadto również zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b. silosy należy kwalifikować do budowli, a nie budynków.

IV

Wskazane powyżej argumenty trudno zaakceptować z dwóch podstawowych względów. Po pierwsze – nie ma podstawy prawnej do przyjęcia innych kryte-

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., sygn. II FSK 1741/16, Lex nr 2164395.

¹⁵ Rozstrzygane w niniejszej sprawie kwestie były już przedmiotem orzecznictwa NSA: wyrok z dnia 5 maja 2017 r., sygn. II FSK 2767/16.

riów niż wymienione w u.p.o.l. do uznania danego obiektu budowlanego za budowlę. Po drugie – nie do przyjęcia jest rozstrzyganie sprawy w sposób spreczny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym orzeczeniu przyjął, iż uzasadnione jest badanie obiektu nie tylko pod kątem jego cech fizycznych – czyli zgodnie z wytycznymi u.p.o.l. – ale również pod względem innych kryteriów, dużo mniej precyzyjnych, takich jak przeznaczenie danego obiektu. Wskazywanie na inne niż ustawowe przesłanki kwalifikacji obiektów jest interpretacją decydowanie zbyt daleko idącą, dającą prymat wykładni funkcjonalnej przed wykładnią językową¹⁶. Modyfikowanie wyników wykładni językowej na niekorzyść podatnika stanowi działanie sprzeczne z zasadą *in dubio pro tributario*. Jak podkreślono w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych¹⁷. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych. Ustawa wskazuje, jakie elementy są decydujące dla uznania obiektu za budynek – trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, fundamenty i dach. Takie brzmienie definicji legalnej nie daje organom ani sądom „furtki” do wprowadzania dodatkowych kryteriów, zwłaszcza że te dodatkowe kryteria z całą pewnością nie prowadzą do wykładni na korzyść podatników. Wniosek, że budynek, który jest częścią jakiegoś systemu (w przypadku głosowanego orzeczenia – zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego silos jest składnikiem systemu podawania i przekazywania cukru), nie jest już budynkiem, tylko budowlą, jest konkluzją nie do zaakceptowania.

V

Abstrahując od zagadnień związanych *stricte* z opodatkowaniem nieruchomości, warto zadać pytanie, czy sąd administracyjny może orzekać w sposób spreczny z wyrokami Trybunału Konstytucyjnego o charakterze interpretacyjnym¹⁸. Wcześniej kilkakrotnie wspomniany wyrok Trybunału z dnia 13 grudnia 2017 r. do takich wyroków właśnie należy. Wyrok interpretacyjny jest orzeczeniem, w sen-

¹⁶ Wyrok SN z dnia 14 października 2004 r., sygn. III CZP 37/04.

¹⁷ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09.

¹⁸ Zob. R.M. Hauser, J. Trzcíński, *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń TK w orzecznictwie NSA*, LexisNexis 2010.

tencji którego Trybunał Konstytucyjny stwierdza zgodność lub niezgodność z Konstytucją przepisu prawnego w określonym jego rozumieniu¹⁹. W takim przypadku mamy do czynienia z przypisaniem atrybutu konstytucyjności lub niekonstytucyjności treści zakodowanej w przepisie prawnym, a ustalonej w wyniku uprzedniej jego wykładni²⁰. Wyroki te dzieli się w doktrynie na afirmatywne wyroki interpretacyjne oraz negatywne wyroki interpretacyjne²¹. Zadaniem wyroku interpretacyjnego nie jest usuwanie niejedności i rozbieżności wykładni przepisów prawa, lecz eliminacja tego spośród możliwych wariantów interpretacyjnych kontrolowanego przepisu, który jest niezgodny z konstytucją. Uzasadnieniem dla wydania tego typu wyroku jest założenie, iż skoro poddany kontroli Trybunału Konstytucyjnego przepis może być interpretowany w sposób zgodny z konstytucją, to nie ma powodu do wydawania wyroku pozbawiającego ten przepis mocy obowiązującej. Wyrok taki na równi z innymi orzeczeniami Trybunału jest wyposażony w moc powszechnie obowiązującą i jest ostateczny (art. 190 ust. 1 Konstytucji)²². Pogląd taki opiera się na założeniu, iż w toku wykładni należy uwzględnić treść wyroków Trybunału Konstytucyjnego w zakresie, w jakim mogą one mieć wpływ na ustalenie prawidłowego znaczenia przepisów ustawowych i podstawowych²³. Chodzi tu zatem nie tylko o wyroki afirmatywne i negatywne, które wywierają bezpośrednie skutki walidacyjne, lecz przede wszystkim wyroki zakresowe i interpretacyjne²⁴.

Nie wchodząc w dyskusję doktrynalną dotyczącą istoty wyroków interpretacyjnych i ich mocy wiążącej, należy podkreślić, iż ciężko zaakceptować sytuację, kiedy to sąd administracyjny i Trybunał zajmują stanowiska w określonej sprawie i stanowiska te są sprzeczne. Przedstawienie swojego poglądu przez Trybunał Konstytucyjny tylko pozornie przesądziło, jak należy kwalifikować obiekty na potrzeby u.p.o.l., a więc uwzględniając wyłącznie kryteria ustawowe. Naczelny Sąd Administracyjny bowiem pomimo nawet przywołania sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego i fragmentów jego uzasadnienia orzekł przeciwnie, opierając się głównie na swoim dotychczasowym dorobku orzeczniczym. Widać w tym zakresie niepokojącą praktykę, w której to do źródeł prawa zaczyna pretendować

¹⁹ Zob. T. Woś, *Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, nr 3.

²⁰ M. Tulej, *Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa*, Warszawa 2012, s. 103; M. Florczak-Wątor, *Orzeczenia Trybunału...*, s. 89.

²¹ J. Dominowska, *Klasyfikacja orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sądowy” 2008, nr 5, s. 47.

²² Wyrok TK z dnia 11 grudnia 2011 r., sygn. SK 16/00, OTK 2001, nr 8, poz. 257. Temat zarówno mocy powszechnie obowiązującej wyroków interpretacyjnych, jak i generalnie ich znaczenia budzi liczne kontrowersje. Zob. szerzej na ten temat: D. Nowicki, *Miejsce orzeczeń interpretacyjnych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2012, z. 10.

²³ K. Kanka, *Dyrektwa wykładni...*

²⁴ *Ibidem*.

orzecznictwo sądów administracyjnych. W przypadku omawianego orzeczenia jest to tym bardziej dotkliwe, że prowadzi do wykładni rozszerzającej przepisów podatkowych, co godzi wprost w standardy konstytucyjne.

VI

Zagadnienie związane z właściwą kwalifikacją obiektu jako budynku lub budowli jest problemem trudnym do przecenienia w kontekście właściwej realizacji podatku od nieruchomości. Tym bardziej ciężko zaakceptować sytuację, kiedy to Naczelny Sąd Administracyjny i Trybunał Konstytucyjny zajmują w tym temacie przeciwne stanowiska. Skoro bowiem sądy i Trybunał orzekają odmienianie, to jak ma postąpić w takiej sytuacji podatnik – którą opcję wybrać. Biorąc pod uwagę argumenty wskazane powyżej, wydaje się jedynym słusznym rozwiązaniem przyjęcie stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym decydujące znaczenie dla przedmiotowego tematu ma wykładnia językowa. W rezultacie obiekt budowlany nie może być dla potrzeb podatku od nieruchomości jednocześnie budynkiem i budowlą, są to bowiem definicje o charakterze rozłącznym. Podsumowując, jeżeli obiekt posiada cechy budynku, to jego weryfikacja w kontekście definicji budowli jest już zbędna.

Bibliografia

- Bartosiewicz A., *Opodatkowanie budowli i budynków w świetle najnowszych przepisów oraz przełomowych wyroków TK. Komentarz praktyczny*, Lex.
- Chojnacka I., Nowicki M., *Omówienie do wyroku TK z dnia 13.12.2017 r., SK 48/15*, ZNSA 2018, nr 2.
- Dominowska J., *Klasyfikacja orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sądowy” 2008, nr 5.
- Dowgier R., *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” 2018, nr 4.
- Etel L., *Czy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest zgodny z Konstytucją RP? Opodatkowanie wyrobisk górniczych – ciąg dalszy. Glosa do postanowienia WSA z dnia 22 lipca 2009 r., I SA/Gl 110/09*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12.
- Florczak-Wątor M., *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Poznań 2006.
- Hauser R.M., Trzeciński J., *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń TK w orzecznictwie NSA*, LexisNexis 2010.
- Kanka K., *Dyrektywa wykładni zgodnej z wyrokiem interpretacyjnym Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 8.
- Pahl B., *Opodatkowanie stacji transformatorowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 4.
- Tulej M., *Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa*, Warszawa 2012.
- Woś T., *Wyroki interpretacyjne i zakresowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, nr 3.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2012.

Streszczenie

Dla właściwej realizacji podatku od nieruchomości zasadnicze znaczenie ma poprawna kwalifikacja obiektu jako budynku lub budowli. Obecnie mamy do czynienia z precedensową sytuacją, kiedy to Naczelny Sąd Administracyjny i Trybunał Konstytucyjny zajmują w tym temacie przeciwne stanowiska. Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje bowiem na czynniki, tj. przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości, Trybunał Konstytucyjny podkreśla zaś, iż o kwalifikacji budynku decydują wyłącznie cechy wskazane wprost w przepisach ustawy. Wydaje się, iż w tym przypadku jedynym słusznym rozwiązaniem jest zaakceptowanie stanowiska Trybunału, zgodnie z którym decydujące znaczenie dla przedmiotowego tematu ma wykładnia językowa. W rezultacie obiekt budowlany nie może być dla potrzeb podatku od nieruchomości jednocześnie budynkiem i budowlą, są to bowiem definicje o charakterze rozłącznym.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, budynek budowla

CAN THE BUILDING BE CONSIDERED AS A STRUCTURE WITHIN THE MEANING OF THE ACT ON LOCAL TAXES AND FEES? CRITICAL COMMENTARY ON THE JUDGMENT OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 8 MAY 2018, II FSK 1162/16

Summary

For correct implementation of the real estate tax, it is essential to properly qualify the object as a building or a structure. Currently, we are dealing with a precedent situation when the NSA and TK occupy opposite positions on this topic. The NSA indicates the factors, i.e. the purpose, equipment and the manner and possibilities of using this object as a whole. The Constitutional Tribunal emphasizes that the qualification of an object is determined solely by the features indicated directly in the provisions of the Act. It seems that in this case the only correct solution is to accept the position of the Constitutional Tribunal, according to which the language interpretation is decisive for the subject matter. As a result – an object can not be a building and a structure for the purposes of property tax, as they are separable definitions

Keywords: real estate tax, building, structure