

PRZEMYSŁAW KOCH

Uniwersytet Wrocławski

przemyslaw_koch@wp.pl

ORCID: 0009-0000-7196-9749

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 sierpnia 2023 r. III FSK 423/23

**Gloss on a judgment of the Supreme
Administrative Court of 29 August 2023,
III FSK 423/23**

Streszczenie. W konsekwencji wydania 4 lipca 2023 roku wyroku Trybunału Konstytucyjnego, w którym uznano za niezgodny z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, pojawiło się wiele problemów związanych z ustaleniem treści norm określających zakres opodatkowania budowli na gruncie wyżej wymienionej ustawy. Jednym z najistotniejszych jest kwestia zastosowania uchylonego przepisu w okresie karencji. Tej problematyki dotyczy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie III FSK 423/23, gdyż zapadłe w nim rozstrzygnięcie zostało oparte na przejściowej normie przewidującej obowiązywanie niekonstytucyjnego przepisu. Możemy znaleźć w nim dookreślenie celu wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny, jakim było uchylenie niekonstytucyjnej definicji budowli, a nie ograniczenie zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. Ponadto w glosowanym wyroku sąd zwraca uwagę na sposób,

w jaki należy dokonywać wykładni pojęcia budowli w przejściowym stanie prawnym, co ma niebagatelne znaczenie z uwagi na fakt, iż Trybunał w swoim wyroku nie zawarł w tej kwestii żadnych wskazówek. NSA wskazał, że z jednej strony, z uwagi na odroczenie skutku wyroku TK w czasie, uchylony przepis powinien być stosowany w okresie przejściowym, ale z drugiej, nie można udawać, iż nie wiemy o jego niekonstytucyjności. W tym zakresie sąd stwierdził, że należy współstosować uchylony przepis z dorobkiem doktryny i orzecznictwa, a także normami wpływającymi z Konstytucji RP. Wobec powyższego uznałem, że omawiany wyrok zasługuje, aby stać się przedmiotem glosy aprobującej, z uwagi na jego precedensowy charakter i wyznaczenie kierunku, w jakim powinna odbywać się wykładnia norm prawa podatkowego w obowiązującym stanie prawnym.

Słowa kluczowe: Trybunał Konstytucyjny; definicja budowli; podatek od nieruchomości.

Abstract. Several problems have arisen in determining a content of Article 1a(1)(2) of the Law on Taxes and Local Fees as far as that law defines a scope of taxation of structures, after the Constitutional Tribunal has declared on 4 July 2023 unconstitutionality of these norms. A question on an application of the repealed provision during the withholding period is one of the most significant issues. This issue is dealt with in the judgment of the Supreme Administrative Court (SAC) in the case of III FSK 423/23. The decision made therein was based on the transitional norm providing for the validity of the unconstitutional provision. The SAC decision clarifies the aims of the Constitutional Court's judgment (repealing the unconstitutional definition of a structure, and not limiting the scope of the subject matter of property tax). In addition, in the judgment under review, the Court draws attention to how the concept of a structure should be interpreted in the transitional state of the law, which is of considerable importance given that the Court did not provide any guidance on this issue in its judgment. The SAC pointed out that, on one hand, that due to the postponement of the effect of the Constitutional Court's judgment, the repealed provision should be applied during the transitional period. However, on the other hand, one cannot pretend not to know about unconstitutionality of that norm. In this regard, the Court stated that the repealed provision should be co-applied with the findings of researchers and jurisprudence, as well as the Constitution of the Republic of Poland's norms. Given the above, I consider that the judgment in question deserves to be the subject of an approving gloss, due to its precedent-setting nature and the direction in which the interpretation of tax law norms should take place in the current state of the law.

Keywords: Constitutional Tribunal; definition of a term “construction”; property tax.

Teza: „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 zakreślonej w pkt II wyroku TK z 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21, klauzuli odraczającej terminu utraty mocy wymienionego przepisu”.

1.

Na kanwie wydanego 4 lipca 2023 roku wyroku Trybunału Konstytucyjnego¹, w którym to uznano za niezgodny z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych², pojawiło się wiele problemów prawnych związanych z utratą mocy obowiązującej przez przywołany przepis. Jednym z zagadnień budzących największe kontrowersje jest odroczenie w czasie skutków orzeczenia TK o 18 miesięcy od jego ogłoszenia. Z taką sytuacją musiał zmierzyć się Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie III FSK 423/23³, gdyż zapadły w niej wyrok został oparty na przejściowej normie przewidującej obowiązywanie niekonstytucyjnego przepisu. Wyrok ten stanowi zatem pewne przedłużenie oceny prawnej orzeczenia TK i wskazuje na jego praktyczne aspekty. Podkreśla on, iż wyroki TK, jakkolwiek definitywne, mogą przewidywać inny termin utraty mocy obowiązującej niż data ich ogłoszenia, jeżeli uzna on, że jest to niezbędne z uwagi na zasadę pewności i ciągłości prawa. Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż Trybunał nie jest w tej kwestii związany żadnymi przesłankami i może odroczyć utratę mocy obowiązującej niekonstytucyjnego przepisu według swojego uznania⁴. NSA dookreślił także cel wyda-

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.), dalej: u.p.o.l.

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 sierpnia 2023 r., III FSK 423/23, LEX nr 3636680.

⁴ B. Naleziński, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), Warszawa 2023 r., art. 190: „Sąd konstytucyjny ma daleko idącą swobodę korzystania

nia wyroku przez TK. Nie było nim bowiem zakwestionowanie zgodności z Konstytucją opodatkowania budowli na gruncie u.p.o.l., a jedynie eliminacja dalece wadliwego określenia przedmiotu opodatkowania z obrotu prawnego. Zwrócono także uwagę, iż *de lege lata* pomimo zastosowania przez ustawodawcę odesłania w zakresie definicji budowli do prawa budowlanego, nie można bezkrytycznie utożsamiać pojęć z obu tych ustaw z uwagi na diametralnie inny przedmiot regulacji prawnej⁵. Z tych względów uważam, iż omawiane orzeczenie zasługuje na aprobatę jako wyznaczające organom podatkowym oraz sądom kierunek dokonywania wykładni prawa podatkowego w czasie zawieszenia skutku wyroku TK.

2.

Dnia 23 grudnia 2020 r. D. sp. z o.o. wniosła do Burmistrza Miasta [...] o stwierdzenie nadpłaty i korekty deklaracji podatku od nieruchomości za lata 2015–2020, uznając, że aktualny sposób opodatkowania stacji redukcyjnej jest niezgodny z przepisami dotyczącymi podatku od nieruchomości, wobec opodatkowania obiektów odpowiadających definicji budynku według wartości, podczas gdy stacja redukcyjna (jak twierdziła spółka) nie jest budowlą, a budynkiem, w myśl przepisów prawa budowlanego. Decyzją z 9 września 2021 r. organ pierwszej instancji odmówił Spółce stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2018 r., gdyż nie podzielił stanowiska Spółki o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie części budowlanych obiektu o nazwie stacja LNG oraz kwalifikacji obiektu kontenerowego stacji jako budynku. Wobec powyższego spółka wniosła odwołanie od otrzymanej decyzji. W wyniku rozpoznania

z kompetencji przewidzianej w art. 190 ust. 3. Może ona znaleźć zastosowanie bez względu na przedmiot i wzorce kontroli, przyczynę niekonstytucyjności, sposób sformułowania sentencji czy też sposób wszczęcia postępowania”.

⁵ Tak na przykład: Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21, ONSAiWSA 2021, nr 6, poz. 89, w której to NSA uznał, że spełnienie wszystkich warunków koniecznych do zakwalifikowania obiektu budowlanego jako budynku w rozumieniu przepisów prawa budowlanego może nie być wystarczające do uznania, iż jest to budynek w rozumieniu u.p.o.l., z uwagi właśnie na przedmiot tej ustawy i jej cel.

odwołania decyzją z 8 kwietnia 2022 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Ostrołęce utrzymało w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji. Organy obu instancji oparły swoje decyzje na opinii biegłego. Wskazano w niej, iż znajdujące się w obiekcie kontenerowym instalacje, jego wyposażenie, a także przeznaczenie w postaci ochrony umieszczonych w nim układów stacji redukcyjno-pomiarowej, kotłowni podgrzewu technologicznego, AKP i nawianialni, przy jednoczesnym braku trwałego związania z gruntem (brak sztywnego i nierozzerwalnego połączenia z fundamentem, na którym był posadowiony), przesądziły o zakwalifikowaniu go, wraz z połączonym gazociągiem, jako budowlę w postaci lokalnej sieci gazowej. Według SKO, dokonując kwalifikacji obiektów, należało mieć na uwadze kwestię funkcjonalności obiektu. Definicja budowli zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych każe zwrócić uwagę na możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ze względu na zróżnicowany charakter budowli konieczne jest traktowanie ich jako jeden obiekt, jeśli stanowią one całość techniczno-użytkową. Spółka zaskarżyła powyższą decyzję do WSA. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie podzielił stanowiska organu odwoławczego i uchylił zaskarżoną decyzję, uznając że pojęcie „budowli” w prawie budowlanym stanowi definicję zakresową, niepełną, będącą przykładowym wyliczeniem. Zdaniem sądu, oddaje ona jednak intencje ustawodawcy, który pojęciem „budowli” chciał objąć zarówno obiekty wprost wymienione, jak i obiekty do nich podobne z uwagi na ich konstrukcję, przeznaczenie i charakter. Wojewódzki Sąd Administracyjny zaakceptował stanowisko Spółki, że stacja LNG i obiekty znajdujące się w jej obszarze nie odpowiadają za przesył gazu i nie są częścią sieci technicznej. W ocenie sądu organy nie dokonały oceny stanowiska biegłego, uznając, że system dystrybucyjny – gazociąg oraz stacja gazowa średniego ciśnienia – stanowią sieć gazową i są jedną budowlą, podczas gdy główną funkcją stacji była regazyfikacja gazu. WSA zakwalifikował przy tym całą stację wraz z instalacjami warunkującymi jej normalne funkcjonowanie jako budowlę, będącą stacją paliw. Od powyższego wyroku WSA spółka wniosła skargę kasacyjną, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i rozpoznanie skargi albo o uchylenie zaskarżonego

wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji.

3.

Jak słusznie zauważył NSA, w omawianej sprawie skarżący nie kwestionował sentencji wyroku WSA (uzyskał on wszakże korzystne dla siebie rozstrzygnięcie), a jedynie jego uzasadnienie. W doktrynie nie jest jasne, czy błędne uzasadnienie wyroku sądu może stanowić podstawę do wniesienia skargi kasacyjnej. Jak zauważył A. Hyżorek: „Przeprowadzona analiza dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych, w zakresie zaskarżenia uzasadnienia wyroku wydanego przez wojewódzki sąd administracyjny, poparta wybranymi egzemplifikacjami konkretnych przypadków, nie daje podstaw do przyjęcia, aby dzisiejsza regulacja w pełni chroniła strony postępowania sądowniczoadministracyjnego i zapewniła należytą ochronę ich praw. Brak możliwości zaskarżenia samego uzasadnienia wyroku odbiera stronom pełną możliwość ochrony swoich praw na drodze postępowania sądowego, które są zagwarantowane konstytucyjnie. [...] Przeprowadzona analiza orzecznictwa pozwala na przyjęcie tezy, że strony, chcąc uzyskać pełną ochronę korzystają z ułomnej, niedopracowanej i niepewnej procedury zaskarżenia całości orzeczenia, w którym sformułować muszą zarzuty przeciwko jego uzasadnieniu”⁶. Kwestia ta ma jednak niebagatelne znaczenie, gdyż zgodnie z art. 153 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷: „Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia [...]”. Samo zatem uchylenie decyzji i przekazanie do ponownego rozpoznania może nie być wystarczające do zapewnienia skutecznej ochrony

⁶ A. Hyżorek, *Zaskarżenie skargą kasacyjną uzasadnienia orzeczenia wydanego przez wojewódzki sąd administracyjny. Przyczynek do dyskusji nad kształtem regulacji*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 10, s. 84.

⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.), dalej: p.p.s.a.

prawnej, jeżeli jego uzasadnienie nie będzie poprawne. Należy zatem pozytywnie ocenić działania NSA, który nie uwzględniając skargi kasacyjnej (z uwagi na fakt, iż mimo błędnego uzasadnienia wyrok odpowiadał prawu⁸), skorygował błędne uzasadnienie. Stwierdził on bowiem, iż: „[...] przywołanie dość obszernych fragmentów wyroku WSA w Białymstoku z 2 marca 2022 r., I SA/Bk 46/22, może być przez organy podatkowe uznane za ocenę prawną i wskazania co do dalszego postępowania także w niniejszej sprawie. Stąd błędne w tej części uzasadnienie zaskarżonego wyroku należy skorygować o przedstawione poniżej uwagi”. Samo natomiast rozstrzygnięcie WSA, jakkolwiek oparte na niewłaściwych podstawach, było zgodne z prawem, a zatem nie było podstaw do jego uchylecia. Jak stwierdził B. Dauter: „Orzeczenie odpowiada prawu mimo błędnego uzasadnienia, gdy nie ulega wątpliwości, że po usunięciu błędów zawartych w uzasadnieniu sentencja nie uległaby zmianie”⁹. Nie bez znaczenia pozostaje także kwestia kosztów postępowania, które będzie musiał ponieść skarżący, wnoszący środek zaskarżenia od wyroku pierwszej instancji, a których zwrot w sytuacji oddalenia skargi kasacyjnej z uwagi na art. 184 p.p.s.a., będzie niemożliwy. Na problem ten zwrócił uwagę A. Kwaśniak: „W sytuacji, gdy sentencja wyroku jest dla strony korzystna, zaś uzasadnienie może prowadzić do niekorzystnego rozstrzygnięcia sprawy przez organ administracji (związany treścią tego uzasadnienia), wskazuje się na możliwość zaskarżenia całości wyroku. Wówczas to w uzasadnieniu wyroku NSA mają szansę znaleźć się wytyczne dla organu administracji bardziej korzystne z punktu widzenia strony. Trzeba jednak wskazać że po pierwsze, w takiej sytuacji skarga kasacyjna zapewne zostanie oddalona, po wtóre zaś, nie będzie możliwości odzyskania od strony przeciwnej kosztów postępowania kasacyjnego. Skarżący kasacyjnie przegra zatem postępowanie drugoinstancyjne, na które musiał przecież przeznaczyć znaczne środki finansowe (wpis od skargi kasacyjnej może wynosić nawet 50 000 zł, do tego dochodzą koszty profesjonalnej pomocy prawnej związane z przymusem adwokacko-radcowskim), a je-

⁸ Art. 184 p.p.s.a.

⁹ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2021, art. 184.

dyną „wygraną” skarżącego kasacyjnie będzie w tej sytuacji lepsze ukształtowanie jego pozycji w toku ponownego rozpoznania sprawy przez organ administracji (czego w dodatku w chwili wnoszenia skargi kasacyjnej absolutnie nie można być pewnym). Wszystkie te aspekty rozpatrywane łącznie sprawiają, że rzadko kiedy dla strony postępowania opłacalne będzie zaskarżenie całości korzystnego dla tej strony rozstrzygnięcia, celem uzyskania w drugiej instancji bardziej korzystnego uzasadnienia”¹⁰. Wobec powyższego stanowisko NSA zasługuje na aprobatę.

4.

W omawianym wyroku sąd podzielił pogląd TK, iż definicja budowli na gruncie u.p.o.l. jest niezgodna z Konstytucją, powołując się przy tym na zasadę *nullum tributum sine lege*. Stanowisko takie należy uznać za jak najbardziej trafne z kilku powodów. Po pierwsze sama definicja budowli wywiedziona w drodze wykładni z prawa budowlanego (do którego odsyła nas u.p.o.l.) obarczona jest błędem *ignotum per ignotum*. Czytamy bowiem, iż obiektem budowlanym jest budynek, budowla i obiekt małej architektury, by potem dowiedzieć się, że budowla to obiekt budowlany niebędący budynkiem ani obiektem małej architektury. Tak ujętej definicji legalnej nie można uznać za wyczerpującą ani ułatwiającą proces wykładni. Po drugie, wysoce niepożądanym jest przypadek, w którym ustawodawca podatkowy odsyła nas do innych ustaw (o niepodatkowym charakterze), w celu dookreślenia podmiotu lub (tak jak w tym przypadku) przedmiotu opodatkowania. Jest tak dlatego, że najczęściej odrębne ustawy mają zupełnie inny zakres normowania niż ustawy podatkowe, przez co użyte w nich definicje nie przystają do realiów prawa podatkowego. Po trzecie, najbardziej jaskrawym przykładem złamania wyżej wspomnianej normy konstytucyjnej, jest fakt iż u.p.o.l. nie odsyłała bezpośrednio do ustawy – Prawo budowlane, a jedynie do „prawa budowlanego” – do podsystemu prawnego, regulującego kwestie związane z budownictwem.

¹⁰ A. Kwaśniak, *O potrzebie zaskarżania uzasadnień wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych – głos w dyskusji*, „Przeгляд Prawa Publicznego” 2021, nr 9, s. 60–61.

W skład takowego wchodzi nie tylko powyższa ustawa, ale także szereg aktów wykonawczych, dookreślających jej przedmiot. To, co na gruncie szeroko pojętego prawa administracyjnego jest powszechne i całkowicie niekontrowersyjne, w przypadku prawa podatkowego, z uwagi na jego autonomiczny charakter i zakres regulacji nie mogło być uznane za dopuszczalne. Biorąc pod uwagę przytoczone przeze mnie argumenty, należy zgodzić się z NSA, iż orzeczenie TK jest całkowicie zasadne i jako takie powinno być brane pod uwagę w procesie stosowania prawa podatkowego.

5.

Ustawodawca negatywny nie miał na celu eliminacji opodatkowania budowli na gruncie u.p.o.l., a jedynie pozbawienie mocy obowiązującej niekonstytucyjnej definicji budowli w tej ustawie. NSA trafnie zauważył, iż jeżeli nie dojdzie do wprowadzenia w niej nowego ustawowego określenia budowli, nie zmieni to kwestii istnienia obowiązku podatkowego w tym zakresie, a jedynie wykładnia językowa pojęcia „budowla”, będzie odbywała się w oparciu o znaczenie tego słowa w języku potocznym¹¹. Może to wpłynąć na określenie przedmiotu podatku od nieruchomości, gdyż powszechnie pojmowana „budowla” jest pojęciem szerszym niż w ujęciu prawa budowlanego. Sytuacja taka jest skrajnie niepożądana,

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 sierpnia 2023 r., III FSK 423/23: „Przypomnieć wypada, że Trybunał Konstytucyjny za niezgodny ze standardami wynikającymi z ustawy zasadniczej uznał jedynie przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w którym nakreślona została legalna definicja budowli. Traktowanie natomiast budowli, jako jednej z kategorii przedmiotowych objętej podatkiem od nieruchomości, nie zostało podważone. Trybunał nie wypowiedział się w kontekście mocy obowiązującej normy prawnej zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w świetle której opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają „budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Oznacza to, że przepis ten nie jest kwestionowany. Przyjęcie w tych okolicznościach koncepcji o niestosowaniu legalnej definicji budowli, a zatem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznaczałoby konieczność sięgnięcia do językowego postrzegania kategorii „budowla”, co niekoniecznie (w określonych stanach faktycznych) mogłoby się okazać korzystniejsze dla podatników, w świetle standardów wykładni wypracowanych na tle stosowania tego przepisu w orzecznictwie zarówno Trybunału Konstytucyjnego, jak i sądów administracyjnych”.

gdyż w sposób nieuzasadniony dojdzie do rozszerzenia zakresu opodatkowania budowli, przy jednoczesnej utracie zaufania do władzy publicznej. Wszak ustawodawca po ogłoszeniu wyroku TK, zdając sobie sprawę z tego, że definicja budowli na gruncie u.p.o.l. jest niezgodna z Konstytucją, nie podjęłby działań w celu uregulowania tej materii. W takim wypadku można by się zastanawiać, czy pomimo iż odroczenie skutku wyroku TK co do zasady wyłącza skutek retroaktywny, strona nie mogłaby domagać się wznowienia postępowania, jeśli orzeczenie zostało oparte na niekonstytucyjnym przepisie¹². Kwestia ta jest o tyle istotna, iż bez wątpienia jednym z powodów, dla których TK zdecydował się na odroczenie skutków swojego orzeczenia, była chęć zachowania pewności obrotu prawnego i zapobiegnięcia powstania luki w prawie¹³. Jeśli zatem legislator nie wprowadzi nowej definicji budowli na potrzeby opodatkowania nieruchomości, cały trud włożony przez zarówno sądy, jak i organy podatkowe w celu zachowania pewności prawa okaże się bezcelowy.

6.

Jak trafnie wskazała M. Florczak-Wątor: „Obowiązek stosowania przepisu utrzymanego przez TK w mocy nie oznacza możliwości ignorowania faktu, że przepis ten został uznany za niekonstytucyjny. Od momentu ogłoszenia orzeczenia z odroczeniem sądy są bowiem związane zarówno tą częścią rozstrzygnięcia, która dotyczy stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu, jak i tą częścią, która dotyczy odroczenia utraty jego mocy obowiązującej”¹⁴. W związku z tym sądy, stosując derogowany przepis w okresie przejściowym, muszą cały czas brać pod uwagę, iż nie korzysta on już z domniemania konstytucyjności. Obowiązek ten wynika z art. 8 i 178 Konstytucji RP, które przewidują bezpośrednie stosowanie przepi-

¹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 10 marca 2017 r., I SA/Lu 739/16, LEX nr 2282031.

¹³ R. Trzaskowski, *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w ujęciu czasowym*, „Zeszyty Prawnicze UKSW” 2003, t. 3, nr 2, s. 330.

¹⁴ M. Florczak-Wątor, *Skutki wyroków trybunału konstytucyjnego w sferze stosowania prawa*, „Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego”, t. XLVIII, Warszawa 2013, s. 117.

sów ustawy zasadniczej oraz ich pierwszeństwo przed ustawami. Należy zatem przyjąć, iż w istniejącym, prowizorycznym stanie prawnym powinno dochodzić do współstosowania uchylonego przepisu i norm konstytucyjnych z uwzględnieniem linii orzeczniczej TK i sądów administracyjnych¹⁵. Zdanie takie wyraził także NSA w omawianym wyroku, stwierdzając, iż: „To w konsekwencji – zdaniem składu orzekającego – skutkować winno, przy dokonywaniu wykładni pojęcia «budowla» do czasu nowelizacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. [...], uwzględnieniem standardów interpretacyjnych wpływających zarówno z wyroków TK z 13 września 2011 r. o sygn. akt P 33/09 oraz z 13 grudnia 2017 r. o sygn. akt SK 48, jak i wspomnianych uchwał [uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21 oraz z 10 października 2022 r., sygn. akt III FPS 2/22]¹⁶ oraz ukształtowanego na ich podstawie jednolitego orzecznictwa NSA”. Problem ten ma praktyczne znaczenie, tym bardziej że, jak zauważył NSA, Trybunał w swoim wyroku nie zawarł żadnych wskazówek wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do czasu jego wygaśnięcia. Tym istotniejsze jest, z tego punktu widzenia, obszernie objaśnienie pojęć budowli i budynku, których dokonał NSA w omawianym wyroku. Wskazał on na konieczność posługiwania się wykładnią funkcjonalną w procesie dekodowania norm prawa podatkowego, z uwzględnieniem ich celu i przedmiotu. Z tego też względu nawet w okresie przejściowego obowiązywania uchylonych przepisów organy podatkowe, a także sądy powinny zwracać szczególną uwagę na odpowiednie stosowanie pojęć, do których odsyła nas u.p.o.l., z uwzględnieniem specyfiki omawianej materii oraz powodów stwierdzenia niekonstytucyjności przywołanego przepisu¹⁷. W przeciwnym razie bezkrytyczne stosowanie uchylonych przepisów w niezmienionym kształcie byłoby poważną niekonsekwencją. Skoro bowiem wiemy, iż nie odpowiadają one standardom, jakie przewidział ustrojodawca dla prawa podatkowego, powinniśmy stosować je w okresie

¹⁵ M. Florczak-Wątor, *Skutki wyroków...*, s. 118: „Nie ma natomiast wątpliwości co do tego, że w okresie odroczenia sądy powinny współstosować zakwestionowany przepis z przepisem konstytucyjnym będącym wzorcem kontroli w postępowaniu przed TK”.

¹⁶ Objaśnienie autora.

¹⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 czerwca 2015 r., II FSK 31/15, LEX nr 1774358.

przejściowym z należytą uwagą i czujnością, tak aby uczynić zadość zarówno zasadzie ciągłości prawa, jak i zasadzie legalizmu. W tym miejscu należy zauważyć, iż być może NSA powinien był dosadniej wypowiedzieć się w kwestii stosowania rozporządzeń wydanych na podstawie przepisów prawa budowlanego. Pozwoliłoby to zwrócić uwagę organów stosujących uchylone przepisy na konieczność zachowania ostrożności w zakresie korzystania z norm dookreślających przepisy ustawy, a znajdujących się w aktach podustawowych. Problem ten dotyczy w mniejszym zakresie sądów, gdyż zgodnie z ustawą zasadniczą sędziowie są związani Konstytucją i ustawami, a co za tym idzie, mogą odmawiać stosowania rozporządzeń. Inaczej sprawa się ma w odniesieniu do organów podatkowych, które tej kompetencji nie mają. Tym ważniejsze wydaje się zatem wskazanie im właściwej ścieżki stosowania omawianych przepisów w zgodzie z ustaleniami poczynionymi przez TK. Wobec powyższego należałoby postulować, aby w przyszłych orzeczeniach sądy podkreślały konieczność badania możliwości zastosowania tych norm i stosowania (w zakresie dopuszczonym prawem) wykładni zgodnej ze stanowiskiem Trybunału.

7.

Z problematyką orzeczeń TK nierozzerwalnie związana jest instytucja wznowienia postępowania, przewidziana przez samego ustrojodawcę w art. 190 ust. 4 Konstytucji. Stanowi ona swoisty wyłom od zasady, iż orzeczenia TK wywołują skutek *ex nunc*, co jest uzasadnione, biorąc pod uwagę, inną od zwykłych zmian legislacyjnych, funkcję tych orzeczeń (mimo wspólnie normatywnego charakteru)¹⁸. Jednakże w sytuacji, w której TK odroczył skutki swojego orzeczenia, wskazuje się, iż wznowienie postępowania będzie na tej podstawie niedopuszczalne, jeśli ustawodawca zdoła we właściwym terminie przepis taki zmienić lub uchylić¹⁹. Taka konstatacja

¹⁸ R. Trzaskowski, *Skutki prawne orzeczeń...*, s. 337.

¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 2018 r., II FSK 1678/16, LEX nr 2524312; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 2018 r., II FSK 1677/16, LEX nr 2523844.

jest logicznym skutkiem idei odroczenia skutku wyroku TK. Jeśli bowiem Trybunał zdecydował się na utrzymanie przepisu w mocy przez wskazany okres, to bynajmniej nie po to, aby następnie doszło do uchylecia opartych na nim rozstrzygnięć. Jak wskazał R. Trzaskowski: „[...] trudna do przyjęcia byłaby sytuacja, w której akty stosowania prawa (wadliwej normy) mogłyby następnie, po ostatecznej utracie przez akt mocy obowiązującej, zostać wzruszone przez wznowienie postępowania; byłoby to rozwiązanie niespójne. Każde odroczenie byłoby zachętą do niezastosowania się do wadliwej, lecz nadal obowiązującej normy, gdyż ewentualne niekorzystne rozstrzygnięcia organów państwowych (orzeczenia, decyzje) byłyby następnie korygowane przez wznowienie postępowań. Prowadzi to do wniosku, że w przypadku odroczenia skuteczności orzeczenia nie ma również, przynajmniej co do zasady, możliwości późniejszego wznowienia postępowania. Wydaje się, że w takiej sytuacji korygowanie skutków bezprawia powinno pozostawać w gestii i być, jeżeli jest oczywiście możliwe, obowiązkiem ustawodawcy”²⁰. Należy zatem przyjąć, że wznowienie postępowania w omawianym przypadku po upływie okresu karencji nie będzie możliwe, przy założeniu, że nie dojdzie do powstania luki w prawie wskutek bezczynności legislacyjnej ustawodawcy. Z tego punktu widzenia tym istotniejsze jest dokonywanie wykładni pojęcia „budowla” w sposób możliwie najpełniej oddający standardy konstytucyjne i uwzględniający stanowisko wyrażone przez TK. W przeciwnym razie strona pozbawiona możliwości zakwestionowania rozstrzygnięcia zostałaby potraktowana w sposób dalece niesprawiedliwy²¹.

²⁰ R. Trzaskowski, *Skutki prawne orzeczeń...*, s. 330.

²¹ R. Trzaskowski, *Skutki prawne orzeczeń...*, s. 335: „Brak możliwości wznowienia postępowania w sprawach zakończonych orzeczeniami wydanymi po utracie przez normę mocy obowiązującej potwierdza, że orzeczenia te nie mogą – co do zasady – uwzględniać wadliwej normy. Nie bez znaczenia są tu także inne argumenty, a w szczególności argument, który zwraca uwagę na to, że akt jest zwykle wadliwy już od chwili jego wejścia w życie. Rzeczywiście, nie przystoi, by akt normatywny naruszający Konstytucję był traktowany tak jak akt niewadliwy”.

8.

Wziąwszy to wszystko pod uwagę, trzeba pozytywnie ocenić stanowisko NSA, iż: „[...] 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”.

Bibliografia:

- Czarny P., Florczak-Wątor M., Naleziński B., Radziejewicz P., Tuleja P. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.
- Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2021.
- Florczak-Wątor M., *Skutki wyroków trybunału konstytucyjnego w sferze stosowania prawa*, „Studia i Materiały Trybunału Konstytucyjnego”, t. XLVIII, Warszawa 2013.
- Hyżorek A., *Zaskarżenie skargą kasacyjną uzasadnienia orzeczenia wydanego przez wojewódzki sąd administracyjny. Przyczynek do dyskusji nad kształtem regulacji*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2020, nr 10, s. 72–86.
- Kwaśniak A., *O potrzebie zaskarżania uzasadnień wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych – głos w dyskusji*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2021, nr 9, s. 57–68.
- Trzaskowski R., *Skutki prawne orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w ujęciu czasowym*, „Zeszyty Prawnicze UKSW” 2003, t. 3, nr 2, s. 313–341.