

MATEUSZ STANKIEWICZ

Uniwersytet w Białymstoku

m.stankiewicz@uwb.edu.pl

ORCID: 0009-0000-9830-152X

Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 13 sierpnia 2025 r., I SA/Sz 218/25

**Gloss to a judgment of the Voivodeship Administrative
Court in Szczecin of 13 August 2025, I SA/Sz 218/25**

Streszczenie. Charakter glosy: krytyczna. Glosa dotyczy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Szczecinie obejmującego zagadnienie stosowania nowej definicji budowli w podatku od nieruchomości. W ocenie sądu przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który utracił swoją moc obowiązującą w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego sygn. SK 14/21, nie mógł stanowić legalnej podstawy decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości zarówno za 2025 rok, jak i za poprzednie lata podatkowe. Sąd na gruncie analizowanej sprawy stwierdził, że prymat ochrony standardów konstytucyjnych przy nakładaniu danin publicznych, a także poprawa sytuacji prawnej podatnika, przemawia za retroaktywnością ustawowej definicji budowli.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości; retroaktywność prawa; Trybunał Konstytucyjny; *lex retro non agit; tempus regit actum*.

Abstract. Nature of a gloss: critical. This gloss addresses a judgment of the Voivodeship Administrative Court (WSA) in Szczecin concerning an application of a new definition of a structure for purposes of real estate tax. In the court's opinion, the provision of the Act on Local Taxes and Charges, which lost its binding force as a result of the judgment of the Constitutional Tribunal (SK 14/21), could not constitute a lawful basis for a decision determining the amount of real estate tax liability for the year 2025 and previous tax years. Based on the analysed case, the court concluded that the primacy of protecting constitutional standards when imposing public levies, as well as the improvement of the taxpayer's legal situation, support a retroactive application of the statutory definition of a structure.

Keywords: real estate tax; retroactivity of law; Constitutional Tribunal; *lex retro non agit*; *tempus regit actum*.

Tezy:

1. Wobec powyższego, biorąc pod uwagę prawotwórcze znaczenie orzecznictwa TK, przede wszystkim trzeba ocenić, że z chwilą zmiany stanu prawnego, od 1 stycznia 2025 r. (Dz.U.2024.1757), art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do końca 2024 r. utracił swoją moc obowiązującą i od 1 stycznia 2025 r. nie mógł stanowić legalnej podstawy decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości także za lata podatkowe przed 2025 r.
2. W realiach analizowanego postępowania podatkowego za retroaktywnością ustawowej definicji budowli, wprowadzonej od 1 stycznia 2025 r., przemawiają przede wszystkim:
 - prymat ochrony standardów konstytucyjnych przy nakładaniu danin publicznych, nawet jeśli ta ochrona powoduje zmniejszenie wpływów z podatków;
 - poprawa sytuacji prawnej podatnika na gruncie opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez zmniejszenie obciążeń fiskalnych.

1.

W głosowanym wyroku WSA w Szczecinie po rozpoznaniu sprawy ze skargi podatnika na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2022 rok uchylił zaskarżoną

decyzję, stwierdzając, że kontrolowana decyzja organu nie jest zgodna z prawem.

Spór w niniejszej sprawie koncentrował się na właściwym zakwalifikowaniu kontenera teletechnicznego jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹. W ocenie skarżącej kontener teletechniczny powinien zostać zakwalifikowany jako budynek, natomiast zdaniem organu stanowił on budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wykładnia kwalifikująca przedmiotowy kontener za budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, dokonana przez organ podatkowy, została zaaprobowana przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze. W ocenie SKO na gruncie stanu prawnego obowiązującego w 2022 roku, uwzględniając wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, a także z dnia 13 grudnia 2017 r. sygn. SK 48/15 dotyczące materii opodatkowania podatkiem od nieruchomości kontenerów telekomunikacyjnych, przedmiotowy kontener nie jest budynkiem, a budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Z wydanym rozstrzygnięciem nie zgodziła się podatniczka, która w złożonej skardze zarzuciła organowi naruszenie przepisów u.p.o.l., a także Konstytucji RP, stwierdzając, że organ wbrew przepisom zaliczył do kategorii budowli obiekt, który z perspektywy przytoczonych wyroków TK nie może być opodatkowany z uwagi na brak spełnienia wymogów określoności.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uznał zasadność wniesionej skargi, stwierdzając, że w wydanej decyzji organ naruszył przepisy materialnego prawa podatkowego, w sposób, który miał zasadniczy wpływ na wynik sprawy, a zatem podlegała uchyleniu. W ocenie sądu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do końca 2024 r. nie mógł stanowić legalnej podstawy decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości także za lata podatkowe przed 2025 r.

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.), dalej: u.p.o.l.

W okresie, którego dotyczyło niniejsze postępowanie, definicja legalna budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwoływała się do ustawy niepodatkowej – ustawy Prawo budowlane², która w wyniku wyroku TK z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. akt: SK 14/21 została uznana za niezgodną z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Trybunał Konstytucyjny, mając na uwadze czas potrzebny do zachowania ciągłości opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, a także niezbędny czas na wprowadzenie zmian w ustawowej definicji legalnej, odroczył termin utraty mocy obowiązującej przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Niezgodny z Konstytucją przepis przestał obowiązywać 31 grudnia 2024 r. na mocy ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej³. Od 1 stycznia 2025 r., zgodnie z ustawą zmieniającą, zaczęła obowiązywać nowa definicja budowli w miejsce niekonstytucyjnego przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, powołując się na przytoczony wyrok stwierdził, że w niniejszej sprawie organ podatkowy, wydając decyzję 25 lutego 2025 r., nie mógł zastosować starego brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., który w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego utracił moc obowiązującą z chwilą zmiany stanu prawnego, tj. od dnia 1 stycznia 2025 r.

2.

W pierwszej kolejności stwierdzić należy, że głosowany wyrok nie zasługuje na aprobatę. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w zasadniczy sposób pomija kwestie, które zostały podniesione przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku sygn. SK 14/21, w szczególności poprzez nadanie retroaktywnego charakteru nowej definicji budowli wynikającej z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., dokonując jedynie powierzchownej analizy tego, co wynika z wyroku Trybunału.

² Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 418 ze zm.), dalej: pr. bud.

³ Dz.U. z 2024 r. poz. 1757.

Analiza uzasadnienia wydanego orzeczenia prowadzi do wniosku, iż WSA w Szczecinie w swoich merytorycznych rozważaniach pominął punkt drugi sentencji wyroku Trybunału, skupiając się jedynie na treści punktu pierwszego. Sąd I instancji, ograniczając się do stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu, zignorował istotę i skutki prawne wynikające z odroczenia utraty jego mocy obowiązującej, co miało kluczowy wpływ na błędne rozstrzygnięcie niniejszej sprawy.

W tym miejscu warto zauważyć, że dotychczasowa definicja budowli w niniejszej sprawie na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych od wielu lat była przedmiotem rozważań na gruncie prawa podatkowego. Jak trafnie wskazywali m.in. R. Dowgier i L. Etel w komentarzu do u.p.o.l., uzależnienie przedmiotu opodatkowania od odesłań do niepodatkowych przepisów prawa budowlanego powodowało liczne problemy interpretacyjne i prowadziło do powstawania sporów między organami podatkowymi a podatnikami⁴.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt SK 14/21) nie był zatem zaskoczeniem, lecz stanowił w istocie potwierdzenie obiekcji zgłaszanych przez przedstawicieli doktryny, nakazując prawodawcy stworzenie nowej, autonomicznej definicji. Tym bardziej zdumiewa fakt, że WSA w Szczecinie, mając pełną świadomość historycznej doniosłości i celów tego orzeczenia, zdecydował się zignorować wolę Trybunału w zakresie wyznaczonego okresu przejściowego dla wadliwych przepisów.

Zgodnie bowiem z punktem drugim orzeczenia Trybunału przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. traci swoją moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Wybiórcze przywołanie przez WSA w Szczecinie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego nie może prowadzić do zignorowania punktu drugiego sentencji, który w sposób wiążący i jednoznaczny rozstrzyga o czasowym zakresie obowiązywania tego przepisu.

Sens rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego o odroczeniu utraty mocy obowiązującej przepisu na okres 18 miesięcy jest jednoznaczny: do

⁴ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Gdańsk 2021, s. 52.

momentu wejścia w życie nowej regulacji ustawowej w obrocie prawnym pozostaje i musi być stosowana dotychczasowa definicja budowli.

Należy jednak z całą stanowczością podkreślić, że odroczenie uchylenia tego przepisu oznacza, iż niekonstytucyjna definicja z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie wygasła w momencie wydania wyroku, lecz zachowuje swoją moc wiążącą. Co więcej, zgodnie z zasadą *tempus regit actum* definicja ta będzie miała zastosowanie do wszystkich stanów faktycznych i zobowiązań podatkowych powstałych w okresie jej obowiązywania, również po wprowadzeniu nowej definicji budowli.

Prezentowana wyżej argumentacja znajduje pełne oparcie w ugruntowanej i aktualnej linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tożsamy pogląd, potwierdzający obowiązek stosowania przepisów dotychczasowych w okresie odroczenia wyznaczonym przez Trybunał, został wyrażony m.in. w wyroku z dnia 6 listopada 2024 r.⁵, a także w wyroku z dnia 25 października 2023 r.⁶, co niewątpliwie nie zostało dostrzeżone przez WSA w Szczecinie.

W przywołanych orzeczeniach Naczelny Sąd Administracyjny jednoznacznie wskazał, że orzeczenie o niekonstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie stanowi przeszkody do prowadzenia postępowań i orzekania z zastosowaniem tego przepisu, a stwierdzona niekonstytucyjność przepisu nie może stanowić podstawy do podważania obowiązku podatkowego za lata, w których obowiązywała poprzednia definicja budowli.

Skutkiem odroczenia wyroku TK jest bowiem to, że definicja ta zachowuje moc prawną i winna być stosowana w odniesieniu do stanów faktycznych zaistniałych w okresie jej obowiązywania. Stanowisko to mimo jego fundamentalnego znaczenia dla spójności systemu podatkowego niewątpliwie zostało niedostrzeżone i pominięte przez WSA w Szczecinie, co doprowadziło do wydania orzeczenia sprzecznego z prezentowaną linią orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego.

⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2024 r., III FSK 1426/23, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 października 2023 r., III FSK 1042/23, CBOSA.

W polskim modelu kontroli konstytucyjności powszechnie przyjmuje się, że orzeczenie o niezgodności przepisu z ustawą zasadniczą nie skutkuje jego bezwzględną nieważnością od samego początku (*ex tunc*), lecz powoduje jego wzruszalność, dlatego też wymaga to precyzyjnego określenia momentu derogacji wadliwej normy z systemu prawa. W świetle art. 190 ust. 3 Konstytucji RP zasadą jest utrata mocy obowiązującej aktu normatywnego z dniem ogłoszenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Natomiast ustrojodawca wyposażył Trybunał w autonomiczną kompetencję do odroczenia tego skutku maksymalnie o 18 miesięcy w przypadku ustaw, a gdy chodzi o inny akt normatywny – 12 miesięcy. *Ratio legis* tego rozwiązania sprowadza się przede wszystkim do zapobiegania powstawaniu luk w prawie bądź też stanu niezgodnego z zobowiązaniami międzynarodowymi państwa⁷. Należy jednak podkreślić, że decyzja o przesunięciu w czasie utraty mocy obowiązującej leży w wyłącznej, niezależnej gestii Trybunału, a żaden inny organ nie jest uprawniony do jej modyfikowania czy ignorowania.

Należy również podkreślić, że WSA w Szczecinie w dalszej części wyroku odniósł się do punktu 5 uzasadnienia wyroku TK, z którego wprost wynika, że do czasu nowelizacji, co powinno nastąpić nie później niż w terminie wskazanym w sentencji wyroku Trybunału, przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, będący przedmiotem niniejszego rozstrzygnięcia, może być nadal stosowany, a wydane na jego podstawie decyzje w sprawach indywidualnych pozostają w mocy.

Tym samym Sąd *meriti* dopuścił się rażącej niekonsekwencji, ponieważ uznając autorytet Trybunału w zakresie stwierdzenia niekonstytucyjności, jednocześnie zignorował nakaz dalszego stosowania przepisu w jego dotychczasowym brzmieniu do czasu wprowadzenia nowej definicji budowli, co powinno nastąpić do dnia 10 stycznia 2025 r. Wobec tego jako całkowicie chybioną należy ocenić tezę WSA w Szczecinie, że biorąc pod uwagę prawotwórcze znaczenie orzecznictwa TK, przede wszystkim trzeba ocenić, że z chwilą zmiany stanu prawnego, od 1 stycznia 2025 r. (Dz.U.2024.1757), art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązują-

⁷ L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 364–365.

cym do końca 2024 r. utracił swoją moc obowiązującą i od 1 stycznia 2025 r. nie mógł stanowić legalnej podstawy decyzji określającej wysokość zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości także za lata podatkowe przed 2025 r.

Powyższe stanowisko stoi w całkowitej sprzeczności z fragmentami wyroku, a także punktem drugim sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego, które zostały przytoczone przez sąd I instancji. Skoro w wyroku Trybunał orzekł o utrzymaniu mocy obowiązującej przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do czasu nowelizacji, nie później niż upływu 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku, to uczynił to właśnie po to, aby w okresie przejściowym, a także wcześniejszych okresach, podatek mógł być skutecznie pobierany. Nowa definicja budowli dotyczy obowiązku podatkowego poczynszy od 2025 roku, natomiast nie ma wpływu na poprzednie okresy i może być stosowana niezależnie od tego, który mamy rok.

Wojewódzki Sąd Administracyjny, uzasadniając swoje stanowisko, stwierdził również, że w realiach analizowanego postępowania za retroaktywnością ustawowej definicji budowli wprowadzonej od 1 stycznia 2025 r. przemawiają również takie aspekty jak prymat ochrony standardów konstytucyjnych przy nakładaniu danin publicznych, a także poprawa sytuacji prawnej podatnika na gruncie opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez zmniejszenie obciążeń fiskalnych.

Z powyższymi rozważaniami również nie sposób się zgodzić. WSA w Szczecinie, nie jest uprawniony do tego, aby oceniać, co w sytuacji podatnika jest lepsze, albowiem w wyroku TK, na który powołuje się Sąd, Trybunał wprost określił termin stosowania niekonstytucyjnej definicji budowli. Działanie Sądu, polegające na próbie wstecznego zastosowania nowych przepisów pod pozorem dbałości o interes strony, pozostaje w rażącej sprzeczności z konstytucyjnymi standardami stosowania prawa.

Należy bowiem przypomnieć, że choć zakaz retroakcji nie został *expressis verbis* wyartykułowany w tekście Konstytucji, Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie wywodzi go z klauzuli demokratycznego państwa prawnego. Stanowisko to jest głęboko zakorzenione w polskim orzecznictwie, albowiem już w swoim historycznie pierwszym rozstrzygnięciu Trybunał stanowczo sprzeciwił się naruszaniu reguły *lex retro non agit*,

by kilka lat później, na progu przemian ustrojowych, jednoznacznie przesądzić, że zasada niedziałania prawa wstecz stanowi jedną z fundamentalnych i istotnych zasad państwa prawnego⁸. W polskiej terminologii prawniczej omawiana zasada funkcjonuje pod różnymi wariantami jako *lex retro non agit*, zakaz wstecznego działania prawa czy też zakaz retroakcji⁹.

Należy jednak zważyć, iż o ile w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dopuszcza się, w drodze wyjątku i z bardzo ważnych powodów, odstępianie od zasady nieretroakcji, to takie odstępstwo musi wprost wynikać z brzmienia przepisów ustawy. W ocenie Trybunału zasadność odejścia od tej zasady istnieje wówczas, gdy regulacja ustawowa ma na celu zniesienie skutków działań dokonanych w celu niegodziwym albo mających na celu obejście ustawy, bądź też regulacja ustawowa zmierza do przywrócenia sprawiedliwości przez uchylenie mocy obowiązującej takich norm, które przyznawały nieuzasadnione przywileje¹⁰.

Wątpliwości budzi również samo założenie Sądu, jakoby nowe przepisy automatycznie poprawiały sytuację prawną podatnika. Twierdzenie to ma charakter czysto arbitralny, a Sąd nie jest uprawniony do tego, aby badać pozorną poprawę sytuacji prawnej podatnika.

Nie jest zatem jasne, na jakiej podstawie WSA w Szczecinie przyjął, że nowa definicja budowli jest dla strony skarżącej korzystniejsza. Należy zauważyć, że nowelizacja przepisów w wielu obszarach eliminuje dotychczasowe luki interpretacyjne, wprost kategoryzując obiekty o historycznie spornym statusie w załączniku nr 4 do znowelizowanej ustawy. Takim przykładem są wolnostojące instalacje przemysłowe, które były również tłem rozważań w głosowanym wyroku.

Wprawdzie obiekty te były wymienione w art. 3 pkt 3 pr. bud., do którego odsyłała uprzednia definicja z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jednak ich opodatkowanie było przedmiotem licznych sporów. Podatnicy często z sukcesem argumentowali bowiem, że obiekty te stanowią w istocie

⁸ J. Żurek, *Zasady lex retro non agit i nullum crimen sine lege* [w:] M. Jabłoński (red.), *Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, Wrocław 2014, s. 99.

⁹ Tamże.

¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 95.

urządzenia techniczne, a nie budowle. W konsekwencji ugruntowało się stanowisko, wyrażone m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 1763/21¹¹, zgodnie z którym w przypadku takich urządzeń opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały wyłącznie ich części budowlane, tj. fundamenty na których posadowione są urządzenia, a nie cała wartość instalacji.

Wprowadzenie ich wprost do katalogu ustawowego od 1 stycznia 2025 r. czyni je bezspornym przedmiotem opodatkowania. Zatem założenie Sądu o rzekomym zmniejszeniu obciążeń fiskalnych na gruncie nowych przepisów jest niczym nieuzasadnionym twierdzeniem, które nie może stanowić podstawy do odstąpienia od stosowania przepisów obowiązujących w roku podatkowym, którego dotyczy sprawa.

Potwierdzenie powyższego stanowiska możemy odnaleźć w najnowszej doktrynie prawa podatkowego, analizującej skutki wejścia w życie znowelizowanych przepisów. Jak wprost wskazują R. Dowgier i L. Etel, nowe definicje budowli i budynku, nieodsyłające już do przepisów prawa budowlanego, znajdują zastosowanie wyłącznie do opodatkowania tych obiektów, począwszy od 1 stycznia 2025 r. W konsekwencji podatek od tych obiektów za rok 2024 i lata wcześniejsze powinien być naliczany z uwzględnieniem „starych” unormowań¹².

Podkreślić również należy, że wbrew założeniom WSA w Szczecinie nowe uregulowania wcale nie gwarantują automatycznej poprawy sytuacji prawnej podatników. Jak słusznie wskazują powołani autorzy, stosowanie nowych definicji również będzie wywoływało liczne spory interpretacyjne¹³. Sąd I instancji nie miał zatem żadnych podstaw, by arbitralnie założyć, że nowa ustawa z definicji działa na korzyść strony.

W rozważaniach dotyczących niniejszej sprawy nie sposób pominąć fundamentalnej zasady prawa podatkowego, jaką jest zasada *tempus regit actum*. Zgodnie z tą zasadą, wywodzącą się z tradycji prawa rzymskiego,

¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia z 12 maja 2022 r., III FSK 1763/21, CBOSA.

¹² R. Dowgier, L. Etel [w:] R. Dowgier, L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2025, s. 22.

¹³ Tamże.

prawnopodatkowa kwalifikacja zdarzeń przeszłych musi opierać się wyłącznie na normach obowiązujących w momencie ich zaistnienia. Współcześnie zasada ta stanowi niepodważalny standard państwa prawnego. Na gruncie prawa podatkowego, charakteryzującego się wysoką zmiennością regulacji, znajduje ona niezwykle częste zastosowanie. Jest również związana z logiką wymiaru danin publicznych, zwłaszcza w przypadkach konieczności weryfikacji lub korekty rozliczeń za minione okresy podatkowe, co bezwzględnie wymaga oparcia się na przepisach, które utraciły już moc obowiązującą¹⁴.

Jak słusznie wskazał TK w wyroku z dnia 4 lipca 2025 roku, „[z]godnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy prawa mają zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji (zob. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz.U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.)”¹⁵.

Z przytoczonego fragmentu płynie jednoznaczny wniosek: legalność zaskarżonej decyzji musi być oceniana przez pryzmat przepisów obowiązujących w roku podatkowym, w którym powstało zobowiązanie, a nie przez pryzmat regulacji wprowadzonych następnie.

Skoro przedmiotem sporu jest zobowiązanie podatkowe za okresy przeszłe (sprzed 1 stycznia 2025 r.), to jedynym właściwym wzorcem kontroli są przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu wówczas obowiązującym. Trybunał Konstytucyjny, odraczając utratę mocy obowiązującej art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., przesądził, że definicja budowli pomimo stwierdzenia jej niekonstytucyjności, pozostaje w mocy do czasu nowelizacji, nie później niż upływu 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku.

¹⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 299.

¹⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2025 r., SK 64/20, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (OTK).

W konsekwencji zastosowanie przez WSA w Szczecinie nowej definicji budowli (obowiązującej dopiero od 1 stycznia 2025 r.) do oceny zdarzeń z lat minionych stanowi rażące naruszenie zasady *tempus regit actum*. Sąd nie może bowiem orzekać na podstawie stanu prawnego, który w dacie powstania obowiązku podatkowego jeszcze nie istniał.

3.

Nie ulega wątpliwości, że głosowany wyrok nie zasługuje na aprobatę oraz stanowi wyraźny przykład wadliwie przeprowadzonej wykładni intertemporalnej, dokonanej z całkowitym pominięciem specyfiki i skutków orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego o sygn. SK 14/21.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wydanym rozstrzygnięciu *de facto* zanegował sens i istotę odroczenia utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnej definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Trybunał Konstytucyjny, decydując się na utrzymanie wadliwego przepisu w obrocie prawnym przez okres 18 miesięcy, uczynił to w celu ochrony interesów fiskalnych państwa i uniknięcia luki prawnej. Tymczasem sąd I instancji, odmawiając zastosowania tego przepisu w okresie przejściowym, uczynił instytucję odroczenia pozorną, poprzez całkowite pominięcie tej części orzeczenia, w której Trybunał wskazał termin utraty mocy obowiązującej przez niekonstytucyjny przepis.

Jednocześnie działanie Sądu polegające na nadaniu retroaktywnego charakteru nowej ustawowej definicji budowli (obowiązującej dopiero od 1 stycznia 2025 r.) zasługuje na krytykę. Zabieg ten oparto na arbitralnym, pozaprawnym i niepopartym żadną analizą założeniu, jakoby nowe przepisy automatycznie poprawiały sytuację prawną i finansową podatnika.

Takie stanowisko Sądu stoi w rażącej sprzeczności z ugruntowaną linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz fundamentalnymi zasadami państwa prawnego. Ochrona pewności prawa i stabilności systemu podatkowego wymaga bowiem bezwzględnego przestrzegania reguł *lex retro non agit, a także tempus regit actum*, co w głosowanym wyroku nie miało miejsca.

Bibliografia:

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2017.
- Dowgier R., Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2025.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Wolters Kluwer, Gdańsk 2021.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Liber, Warszawa 2008.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, LexisNexis, Warszawa 2011.
- Żurek J., *Zasady lex retro non agit i nullum crimen sine lege* [w:] M. Jabłoński (red.), *Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, Wrocław 2014.