



Warszawa, 08-07-2024 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**V.511.364.2024.EG**

**Pan Andrzej Domański**

**Minister Finansów**

via ePUAP

e-mail: sekretariat.dpl@mf.gov.pl

Szanowny Panie Ministrze,

odpowiadając na pismo z dnia 17 czerwca 2024 r. (nr DPL2.8400.1.2024), pragnę uprzejmie przedstawić generalne i najistotniejsze uwagi do przepisów projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej (nr UD72), z perspektywy organu stojącego na straży praw i wolności człowieka.

Tytułem wstępu pragnę zwrócić uwagę, że w mojej ocenie projekt, choć od bardzo dawna (przeszło od ponad dekady) społecznie oczekiwany, stanowi tylko częściową odpowiedź na bieżące, wielopłaszczyznowe problemy w opodatkowaniu nieruchomości. Stąd też, w pierwszej kolejności pragnę ponownie zaapelować o przeprowadzenie głębszej reformy danin samorządowych, polegającej na wdrożeniu gruntownych zmian systemowych w tej materii. Aktualny stan przepisów podatkowych dotyczący opodatkowania nieruchomości, w szczególności nieprecyzyjna treść regulacji, brak jednolitej terminologii, częste zmiany czy liczne odesłania niezmiennie stanowią główne źródło występowania licznych problemów interpretacyjnych i w konsekwencji przyczynę prowadzenia wieloletnich sporów między podatnikami a organami.

Długotrwała bierność ustawodawcy, który mimo wyroków oraz postanowienia sygnalizacyjnego Trybunału Konstytucyjnego<sup>1</sup>, a także szeregu wystąpień generalnych kierowanych przez kolejnych Rzeczników Praw Obywatelskich<sup>2</sup>, nie podejmował działań naprawczych, skutkowałą koniecznością występowania podatników na drogę sądową. W konsekwencji nastąpiła wzmożona aktywność orzecznicza sądów administracyjnych w tym przedmiocie. Wnioski płynące z analiz statystycznych wskazują na rosnącą tendencję napływu nowych spraw do sądów związanych z problematyką podatku od nieruchomości. W latach 2013-2022 zanotowano zasadniczy wzrost wpływu spraw na gruncie tego podatku, zarówno do wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”)<sup>3</sup>. W związku z powyższym, postanowiono o utworzeniu z dniem 1 stycznia 2021 r. nowego Wydziału III w Izbie Finansowej NSA, do którego kompetencji, m.in. należy zajmowanie się właśnie podatkiem od nieruchomości.

Z perspektywy podatników sytuację skomplikował fakt, że orzecznictwo wykreowało dość kazuistyczne trendy, które wzmocniły przekonanie o tym, że trudno o sformułowanie uniwersalnych wniosków. Decydującego znaczenia w kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości nabrały ustalenia stanu faktycznego konkretnej sprawy, wymagające niejednokrotnie wiadomości specjalnych. Ostatecznie okazało się, że mamy do czynienia z sytuacją, w której liczba orzeczeń sądowych jest niewspółmiernie duża w stosunku do liczby przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości.

---

<sup>1</sup> Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09) oraz z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15) oraz postanowienie sygnalizacyjne Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 grudnia 2020 r. (sygn. akt S 3/20).

<sup>2</sup> 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).

<sup>3</sup> W latach 2013-2022 odnotowano wpływ we wszystkich wojewódzkich sądach administracyjnych w liczbie 23 715 spraw, a w NSA w tym okresie rozpoznano 7180 spraw. Szerzej: D. J. Gajewski, *Podatek od nieruchomości a orzecznictwo sądów administracyjnych – analiza statystyczna i aktualne trendy orzecznicze*, Nieruchomości@ 2024, s. 9-13.

W literaturze wskazuje się, że za taki stan odpowiada przede wszystkim archaiczna konstrukcja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>4</sup>, zawierająca liczne mankamenty konstrukcyjne co do przepisów regulujących podmiot, przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, katalog zwolnień, a także tryb i warunki płatności podatku<sup>5</sup>. Dodatkowym istotnym utrudnieniem w tym przypadku jest zdecentralizowanie organów podatkowych, których liczba wynosi 2477 gmin<sup>6</sup>. Z tego względu, często w praktyce można zaobserwować brak jednolitości w interpretacji niejasnych przepisów podatkowych przez organy (uzależniony od stanowiska danej gminy), co w rezultacie istotnie pogłębia stan niepewności u podatników. Ponadto, podkreśla się, że obowiązująca ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest jednym z najstarszych aktów podatkowych w systemie, niedostosowanym do współczesnych realiów, który już dawno powinien być zmieniony<sup>7</sup>.

Dlatego też, przy okazji procedowania zmian prawnych związanych z uporządkowaniem aparatury pojęciowej budynku i budowli, a także zasad opodatkowania garaży, za zasadne uważam zwrócenie uwagi na konieczność ponowienia apelu do resortu finansów o przeprowadzenie systemowej reformy opodatkowania nieruchomości.

Ustosunkowując się zaś do przedłożonego projektu (nr UD72), pragnę podkreślić, że zasadniczym punktem odniesienia powinny być wytyczne, wynikające z wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) oraz z dnia 18 października 2023 r. (sygn. SK 23/19). Stąd też, może w pewnym stopniu zaskakiwać fakt, że w treści uzasadnienia do procedowanych zmian, w ogóle nie odwołano się do tez z ww. orzeczeń.

1. Wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21)

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm., dalej: „ustawa o podatkach i opłatach lokalnych”).

<sup>5</sup> Szczegółowe informacje w tym zakresie zawiera raport Instytutu Finansów, *Opodatkowanie nieruchomości w Polsce na tle systemów europejskich. Wybrane problemy i propozycje zmian*, styczeń 2023.

<sup>6</sup> D. J. Gajewski, *op. cit.*, s. 8.

<sup>7</sup> Por. L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013. s. 23.

W wyroku tym Trybunał uznał art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za niezgodny z konstytucyjną zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wynikającą z art. 84 i 217 Konstytucji<sup>8</sup>. Jednocześnie Trybunał postanowił o utracie mocy obowiązującej ww. przepisu po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej., tj. w dniu 11 stycznia 2025 r. Przypomnieć należy, że w uzasadnieniu do ww. orzeczenia Trybunał wyraźnie stwierdził, że niedopuszczalne jest regulowanie w ustawie niepodatkowej istotnych elementów konstrukcji prawnej podatku, jakim jest jego przedmiot. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że przedmiot opodatkowania musi być uregulowany na tyle precyzyjnie, aby podatnik nie miał wątpliwości co do tego, czy ustawa łączy z określonym stanem faktycznym lub prawnym obowiązek podatkowy, czy też nie.

W tym kontekście pragnę wskazać, że nowe brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 przewidziane w projekcie ustawy zasadniczo spełnia wymóg opracowania autonomicznej definicji budynku oraz budowli na cele podatkowe (ustawodawca określa te pojęcia wyłącznie w ustawie podatkowej). Niemniej jednak idea prostego przeniesienia do ustawy podatkowej ogólnego katalogu obiektów uznanych za budowle i wymienionych w projektowanym załączniku nr 4 może budzić wątpliwości pod kątem jednoznaczności i precyzyjności przedmiotu opodatkowania, o której wspominał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21). W praktyce może okazać się, że nadal będą pojawiać się spory co do zakresu pojęć użytych w tym załączniku, gdyż nie zostały one w sposób jasny dookreślone. Ponadto, zamieszony katalog obejmujący aktualnie wykaz 28 pozycji może okazać się zbiorem zbyt ogólnym. Mając na uwadze, że z perspektywy ochrony konstytucyjnych praw podatnika istotne jest stworzenie regulacji pozwalającej na dokładne zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania, należałoby rozważyć odniesienie się do wyższego poziomu szczegółowości w tym obszarze.

Istotnym zagadnieniem jest również wzajemne rozgraniczenie pojęć takich jak budynek lub budowla. W świetle bowiem zasad wynikających z art. 84 i art. 217 Konstytucji, ustawodawca powinien stworzyć regulację, która będzie stanowiła dla podatników gwarancję dostatecznej określoności przepisów tak, aby jednostka miała możliwość pełnego przewidywania daninowych konsekwencji swoich działań. Tymczasem w projekcie nie zawarto przepisu, który porządkowałby relacje między

---

<sup>8</sup> Konstytucja z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm.; dalej: „Konstytucja”).

tymi definicjami, tzn. wskazywał, że uznanie danego obiektu za budynek oznacza, iż nie może on być budowlą. W praktyce może to powodować istotne wątpliwości co do obiektów, które w ocenie podatników będą spełniały cechy budynku, ale jednocześnie będą klasyfikowane jako budowle poprzez wskazanie w treści załącznika nr 4 do projektowanej ustawy. Dodatkowo, nie może umknąć uwadze fakt, iż zdecydowano o dopuszczalności opodatkowania budowli znajdującej się wewnątrz budynku, co niewątpliwie będzie prowadziło do rozszerzenia zakresu opodatkowania.

Wśród podatników zastrzeżenia może budzić to, że zaproponowane w projekcie zmiany zwiększą obciążenia fiskalne z uwagi na uwzględnienie w definicji budowli także instalacji i urządzeń, jeżeli stanowią wraz z obiektem całość techniczno-użytkową (co wynika z projektowanego art. 1a ust. 1 pkt 2a). W tym kontekście pragnę przypomnieć, że resort finansów w ostatniej korespondencji kierowanej do mojego Biura zapewniał, że planowana nowelizacja zakłada zachowanie tzw. fiskalnego *status quo* względem regulacji obecnie obowiązującej<sup>9</sup>. Podobne sformułowanie zawarto w treści uzasadnienia do projektu nr UD72. Tymczasem odwołanie się do pojęcia całości techniczno-użytkowej, które *nota bene* już funkcjonowało w poprzednim stanie prawnym, może finalnie okazać się niekorzystne dla podatników, powodując niespodziewany wzrost opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ponadto, szeroki zakres definicji pojęcia całości techniczno-użytkowej, który obejmuje zespół elementów niezbędnych do realizacji określonego celu gospodarczego, może wygenerować nowe spory w zakresie katalogu instalacji i urządzeń powiązanych funkcjonalnie z budowlą.

Kolejne wątpliwości dotyczą sformułowania zamieszczonego w nowej definicji budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 projektowanej ustawy, a mianowicie pojęcia „wykonania z użyciem wyrobów budowlanych”. W obecnie obowiązującym stanie prawnym definicja budowli opiera się na obiekcie budowlanym, który został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Pojęcie to wzbudzało wątpliwości i było źródłem różnych sporów. Nowa przesłanka zawarta w projekcie nr UD72 wprowadza pojęcie „wykonania” zamiast „wzniesienia” z użyciem wyrobów budowlanych, co w efekcie może również rozszerzać kategorię budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Nie będzie bowiem miało znaczenia to, czy dany obiekt został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, czy też nie.

---

<sup>9</sup> Odpowiedź na wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 6 marca 2024 r. (nr DSP13.055.1.2024).

Ponadto, proponowana treść definicji budynku odwołuje się do zdefiniowanego w projekcie pojęcia „trwałego związania z gruntem”. O ile samą ideę doprecyzowania w tym zakresie należy ocenić pozytywnie, to wątpliwości może jednak budzić przyjęcie szerokiej koncepcji związania obiektu z gruntem, jako decydującej o opodatkowaniu obiektu. Ustawodawca zdecydował, że trwałe związanie z gruntem oznacza takie związanie obiektu budowlanego, które zapewnia mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie w inne miejsce. Definicja ta w pewnym sensie odbiega od interpretacji tego pojęcia, dotąd w ustawie nieuregulowanego, na które zwrócił uwagę NSA w uchwale siedmiu sędziów w sprawie opodatkowania silosów<sup>10</sup>. W uzasadnieniu do ww. uchwały NSA uznał, że pojęcie „trwałego związania z gruntem” oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałe (sztywne, stabilne, ciągłe, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych. Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość traktowania odłączanego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego), jako budynku. Nie sposób więc uznać, że zmiana w tym zakresie zmierza do pełnego uwzględnienia aktualnego dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych, o czym nadmienia się w uzasadnieniu do projektu (nr UD72).

2. Wykonanie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. (sygn. akt SK 23/19)

Na mocy powyższego orzeczenia Trybunał uznał za niekonstytucyjne przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>11</sup> m.in. w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności,

---

<sup>10</sup> Uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r. (sygn. akt III FPS 1/21).

<sup>11</sup> 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

zastosowanie

ma ponad dziesięciokrotnie wyższa stawka, a nie stawka przewidziana dla budynków mieszkalnych. Innymi słowy, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że sytuacja podatnika nie może różnić się w zależności od tego, czy posiada on miejsce postojowe w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość w budynku wielomieszkaniowym, czy też posiada miejsce postojowe przynależne do lokalu mieszkalnego. Jednocześnie Trybunał postanowił, że zaskarżona regulacja w zakresie wskazanym w orzeczeniu utraci moc obowiązującą z upływem dnia 31 grudnia 2024 r.

Przypomnę, że problematyka braku jednolitej stawki w podatku od nieruchomości w odniesieniu do garaży / miejsc postojowych znajdujących się w budynkach wielomieszkaniowych była także od lat przedmiotem szeregu wystąpień generalnych kierowanych do resortu finansów przeze mnie, a także przez moich poprzedników<sup>12</sup>. Wskazywałem wówczas, że należałoby stworzyć dla celów podatkowych odrębną definicję „garażu” oraz odpowiednią regulację przewidującą określenie stawki w podatku od nieruchomości dla tej kategorii obiektów.

W tym kontekście propozycje zawarte w opiniowanym projekcie uznaję za korzystne dla podatników, ale jednocześnie za niewystarczające. Projektodawca postanowił rozwiązać problem w sposób dość fragmentaryczny, poprzez przyjęcie w projektowanym art. 1a ust. 2c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, że garaż wielostanowiskowy w budynku mieszkalnym stanowi część mieszkalną takiego budynku, przez co znajdzie do niego zastosowanie stawka dla budynków mieszkalnych.

Po pierwsze, podkreślić należy, że regulacja ta jest ograniczona, gdyż dotyczy wyłącznie garaży wielostanowiskowych. Stąd też, w praktyce mogą pojawić się dalsze wątpliwości np. co do garaży wolnostojących, które również realizują szeroko pojęte funkcje mieszkalne. Po drugie, propozycja ta niestety pomija konieczność stworzenia autonomicznej definicji garażu na cele podatkowe. W związku z powyższym, nadal aktualne pozostają zgłaszane przeze mnie dotychczas postulaty o doregulowanie w tym zakresie.

\* \* \*

---

<sup>12</sup> Por. np. wystąpienie generalne z dnia 2 lipca 2022 r. (nr V.511.386.2019), pismo z dnia 5 lutego 2021 r. do Dyrektora Departamentu Podatków Sektorowych, Lokalnych oraz Podatku od Gier w Ministerstwie Finansów (nr V.511.386.2019).

Reasumując, mam świadomość, że procedowany projekt (nr UD72) związany jest z nałożonym przez Trybunał Konstytucyjny na ustawodawcę terminem, mijającym w zasadzie z końcem 2024 r., a więc już wkrótce. W tym czasie konieczne jest przygotowanie i uchwalenie nowych przepisów, w szczególności realizujących wytyczne ww. orzeczeń Trybunału (sygn. akt SK 14/21 oraz SK 23/19) co do stworzenia autonomicznej definicji budowli i budynku oraz uporządkowania problematyki stawek podatku od garaży. Dlatego też, opiniowany projekt ma znaczenie priorytetowe i wymaga pilnej interwencji legislacyjnej, zwłaszcza mając na uwadze dotychczasową, długoletnią beczynność ustawodawcy w tej materii.

Uprzejmie pragnę zaapelować, aby prace nad tym projektem prowadzone były z należytą starannością i z uwzględnieniem najwyższych standardów legislacyjnych. Istotne jest, aby podatnicy mieli wystarczający czas na zapoznanie się i przygotowanie do wdrożenia nowej regulacji, której wejście w życie powinno zaowocować dookreśleniem przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości i w konsekwencji przyczynić się do zredukowania liczby spornych spraw w tym obszarze. Istotne jest, aby nowelizacja wyeliminowała dotychczasowe wątpliwości, uwzględniała interesy podatników i jak najbardziej ograniczyła możliwość powstawania kolejnych sporów.

Tak, jak wspominałem na początku niniejszego pisma, za konieczne uznaję ponowienie prośby o zainicjowanie przez resort finansów prac legislacyjnych w szerszym wymiarze, mających na celu rychłe przygotowanie i wdrożenie systemowej reformy w zakresie opodatkowania nieruchomości.

Powyższe uwagi przekazuję na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich<sup>13</sup> w trosce o ochronę praw podatników, z uprzejmą prośbą o ich wzięcie pod rozwagę w trakcie trwających konsultacji publicznych.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

---

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1023, dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).



