

Dominika Bębenek, Nicole Deneka, Weronika Wójcik\*

OPODATKOWANIE SILOSÓW  
PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI  
– GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU  
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO  
Z DNIA 17 PAŹDZIERNIKA 2019 R.,  
SYGN. II FSK 3126/17

**Streszczenie.** Głosa zwraca uwagę na problem opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych, które posiadają wszystkie cechy budynku, przez organy kwalifikowane są jednak jako budowle. W omawianym wyroku w sprawie opodatkowania silosu na cukier podatkiem od nieruchomości NSA zgadza się z organami administracyjnymi oraz sądem niższej instancji co do zakwalifikowania obiektu jako budowli, a nie budynku, w rozumieniu art. 1a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Argumentacja NSA oparta jest głównie na wykładni celowościowej przepisów prawa podatkowego i budowlanego, przez co Sąd dochodzi do kontrowersyjnego wniosku i stawia tezę, że aby zakwalifikować dany obiekt budowlany jako budynek, należy brać pod uwagę jego elementy funkcjonalne, takie jak przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tego obiektu jako całości. W głosie wskazano, że wykładnia taka powoduje dodanie

\* Studentki na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: dominika.bebenek@student.uj.edu.pl; e-mail: nicole.deneka@student.uj.edu.pl; e-mail: w.wojcik@student.uj.edu.pl



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

kolejnej, pozaustawowej przesłanki kwalifikowania obiektów budowlanych jako budynków. Omawiany wyrok stanowi utrwalenie stosunkowo jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, którą autorki pragną poddać krytyce. Glosa ma na celu ukazanie, że podobnie jak poprzednie orzeczenia w analogicznych sprawach wydane po wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15), rozstrzygnięcie to powiela dorobek orzecznictwa sprzed wyroku TK i zawiera tezy niezgodne zarówno z jego treścią, jak i literalną wykładnią przepisów.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, budynek, budowla, prawo podatkowe, silos

## 1. TEZA WYROKU

Silos na cukier ze względu na swoje wyposażenie oraz 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 ze względu na fakt, że jest on składnikiem systemu technologicznego przekazywania, przemieszczania cukru, obejmującego, oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym zakresie konstrukcje i urządzenia silosu, przełączniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przełączników budynki produkcyjno-magazynowe. Dlatego też takie cechy obiektu budowlanego, jak przeznaczenie, wyposażenie i funkcje mają istotne znaczenie.

## 2. UZASADNIENIE FAKTYCZNE WYROKU

Skarżąca wniosła skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) we Wrocławiu w sprawie skargi na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 3 sierpnia 2016 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2010 r., zaskarżając ten wyrok w całości i zarzucając mu m.in.: na podstawie art. 174 pkt 2 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>1</sup> naruszenie przepisów postępowania, naruszenie prawa materialnego przez ich niewłaściwą wykładnię i tym samym błędne zakwalifikowanie silosu na cukier jako budowli, co doprowadziło do nieuzasadnionego zwiększenia obowiązku podatkowego po stronie skarżącej. Spółka wskazała, powołując się na opinię techniczną, że konstrukcja silosu (fundament, dach i wydzielenie za pomocą przegród budowlanych) oraz trwałe związanie go z gruntem przemawia za uznaniem silosu za budynek, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach

---

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325, dalej: p.p.s.a.

i opłatach lokalnych<sup>2</sup>. W skardze zarzucono także naruszenie konstytucyjnych zasad poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej<sup>3</sup>) oraz określoności regulacji podatkowych (art. 217 Konstytucji RP). Naczelny Sąd Administracyjny (NSA), rozpatrując skargę kasacyjną, podjął się rozstrzygnięcia opodatkowania silosów i stwierdził, że w pierwszej kolejności należy ustalić, czy jest on budynkiem, a następnie ewentualnie rozważać jego kwalifikację jako budowli. W zakresie wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 w zw. z art. 3 pkt 1 lit. a i b Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane<sup>4</sup> przyjął, że ustawodawca w pojęciu „budynek”, o którym tu mowa, nie zawarł określenia, iż może on być budowlą. Takie wykluczenie w stosunku do budynku pojawiło się natomiast w definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), dlatego w sytuacji, gdy ustawodawca wymienia budynek jako jeden z rodzajów obiektu budowlanego, a do budowli zalicza każdy obiekt budowlany, to gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. NSA stwierdził, że przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze brać pod uwagę jego elementy funkcjonalne, czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości, a przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem czy budowlą, należy uwzględnić, czy obiekt spełniający warunki ustawowe budynku nie wykracza poza jego ustawowo określone elementy. NSA podzielił stanowisko WSA we Wrocławiu oraz organów podatkowych, że sporny obiekt, tj. silos na cukier, stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W jego ocenie WSA we Wrocławiu trafnie uznał, że dokonana przez organy ocena w kontekście przywołanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz prawa budowlanego jest poprawna, a ich prawnopodatkowa kwalifikacja nie jest sprzeczna z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09)<sup>5</sup> i wbrew zarzutom skargi kasacyjnej nie doszło w sprawie do naruszenia zasad konstytucyjnych. W konsekwencji NSA za nieuprawnione uznał zarzuty uchybienia przepisom postępowania podatkowego i dnia 17 października 2019 r. oddalił skargę kasacyjną, uznając wszystkie zarzuty skargi za bezzasadne, a orzeczenie WSA we Wrocławiu za odpowiadające prawu.

<sup>2</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170, dalej: u.p.o.l.

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483), dalej: Konstytucja RP.

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1333, dalej: u.p.b.

<sup>5</sup> Dz.U. z 2011 r., Nr 206, poz. 1228.

## 3. WNIOSKI

Przedmiotem glosowanego wyroku NSA jest kwestia opodatkowania silosów na cukier podatkiem od nieruchomości przy zaklasyfikowaniu ich jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. NSA stoi na stanowisku, że gdy dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy (wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tj. trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu), to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu tego przepisu i staje się obiektem budowlanym ze wszystkimi cechami budowli. Ponadto podkreśla, że przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji należy brać pod uwagę elementy funkcjonalne obiektu budowlanego, takie jak przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania tego obiektu jako całości. Oba te twierdzenia są bezpodstawne. Nie znajdują oparcia w przepisach i stoją w sprzeczności z treścią wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15)<sup>6</sup>. W wyroku tym TK stwierdził, że 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 Konstytucji RP. Trybunał słusznie zauważa, że pojęcie budynku i budowli jest jednoznacznie rozgraniczone przez ustawodawcę na gruncie u.p.o.l., a ponadto jasno wskazano przesłanki zakwalifikowania danego obiektu budowlanego jako budynku. W związku z tym niedopuszczalne jest dokonywanie przez sądy wykładni celowościowej i powoływanie się na dodatkową, pozaustawową przesłankę, jaką jest funkcja danego obiektu (biorąc pod uwagę np. jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania, jak wprost stwierdza Trybunał). Stosowanie takiego zabiegu prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni definicji budowli i zawężającej wykładni definicji budynku. Jest to niedopuszczalna ingerencja w treść definicji legalnej, określonej w ustawie.

Taka wykładnia sądów administracyjnych prowadzi do naruszenia dwóch podstawowych zasad prawa podatkowego: *in dubio pro tributario* oraz *nullum tributum sine lege*. Pierwsza z nich wynika z art. 2a Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>7</sup> i zgodnie z nią niedające

<sup>6</sup> Dz.U. z 2017 r., poz. 2432.

<sup>7</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325.

się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W związku z tym w przypadku takich wątpliwości pojawiających się na gruncie spraw z zakresu prawa podatkowego sądy powinny interpretować przepisy z korzyścią dla podatnika, aby poprzez wykładnię nie doprowadzać do zwiększania obowiązków podatkowych. Druga zasada natomiast wynika bezpośrednio z Konstytucji RP, tj. z art. 84 w zw. z art. 217. Prawo podatkowe, ze względu na swój szczególny charakter i ograniczenia, jakie nakłada na prawa obywateli (np. prawo do własności środków pieniężnych), wymaga podwyższonych standardów legislacji, które mogą zagwarantować bezpieczeństwo prawne i zaufanie obywateli do prawa. Podsumowując, Trybunał podkreślił, że argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP – służyć zwiększeniu powinności obarczających podatników.

Przytoczone rozważania TK znajdują zastosowanie dla głosowanego wyroku. Należy zwrócić szczególną uwagę na sformułowany w wyroku Trybunału zakaz dokonywania przez sądy wykładni celowościowej i powoływania się na funkcję danego obiektu, jego przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania. W omawianym wyroku natomiast NSA wprost stwierdził, że przy dokonywaniu tego rodzaju kwalifikacji obiektów należy zawsze brać pod uwagę jego elementy funkcjonalne, co stanowi jawne naruszenie orzeczenia Trybunału. Warto przypomnieć, że zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne.

Poza zastosowaniem przez Sąd przesłanki funkcji obiektu budowlanego, kolejną z budzących wątpliwości tez uwzględnionych w głosowanym wyroku jest przyjęcie, że gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i staje się obiektem budowlanym, ze wszystkimi cechami budowli. Argument ten nie znajduje oparcia w przepisach prawa. Jak słusznie zauważa L. Staniszewska w głosie do wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15): „Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. «opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej». Natomiast zgodnie z definicją budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest 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». Tym samym budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który ma takie cechy, jak: trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów oraz posiadanie dachu. Na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlę stanowi «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». Z treści normy prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie wynika wprost, że budynek nie może stanowić jednocześnie budowli; taką zasadę można jednak wywodzić z negatywnej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że jeżeli dany obiekt kwalifikujemy jako budowlę, to nie jest on budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanym z obiektem budowlanym. Jeżeli dany obiekt wypełnia definicję «budynku», to nie może realizować definicji «budowli»<sup>8</sup>. Przytoczony fragment pozwala na przedstawienie nieprawidłowości w rozumowaniu Sądu, w niewłaściwy sposób interpretującego art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w którym ustawodawca zdefiniował budowlę w sposób negatywny. Jak potwierdził przywoływany wcześniej wyrok Trybunału, badanie klasyfikacji danego obiektu budowlanego powinno zakończyć się w momencie, kiedy stwierdzone zostanie spełnianie przez niego przesłanek bycia budynkiem określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Chociaż NSA w uzasadnieniu wyroku przytacza fragment orzeczenia TK wskazujący, że aby zaliczyć dane obiekty budowlane do kategorii budowli, należy w pierwszej kolejności wykluczyć, iż stanowią one budynki, to – jak się zdaje – ignoruje go. Sąd już w następnych zdaniach dochodzi do wniosku opartego na wcześniejszym orzecznictwie NSA, że gdy dany budynek faktycznie wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Wykroczenie to miałyby polegać na wyposażeniu obiektu np. urządzeniami, materiałami lub substancjami zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, przez co przestaje być budynkiem i staje się obiektem budowlanym, funkcjonalnie

<sup>8</sup> L. Staniszevska, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, dotyczącego podatków i opłat lokalnych – zasad ustalania podatku od nieruchomości*, „Studia Prawa Publicznego” 2018, nr 2(22), s. 165–182.

tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. Jak już zostało wskazane, argumentacja ta nie znajduje oparcia w przepisach prawa. Ponadto Sąd nie wskazał, które z przedstawionych przez niego przesłanek „wykroczenia poza ustawowo określone elementy budynku” zostały w jego opinii spełnione przez sporny silos.

Kwestią ignorowaną przez NSA zarówno w glosowanym wyroku, jak i w orzeczeniach, na które się w nim powołał, jest rozróżnienie definicji budynku i budowli na gruncie prawa podatkowego oraz prawa budowlanego. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest 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. Obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.p.b. to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W tym miejscu należy zauważyć, że definicja sformułowana w u.p.o.l., mimo że w dużej mierze oparta na odesłaniu do prawa budowlanego, jest definicją własną, sformułowaną na potrzeby tej ustawy, co zauważa S. Presnarowicz<sup>9</sup>. W u.p.o.l. przy definiowaniu budynku ustawodawca wykorzystał odwołanie do u.p.b. jedynie w zakresie znaczenia słów „obiekt budowlany”, natomiast przesłanki, które sformułował dla kwalifikacji tego obiektu jako budynku (tj. trwale związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentów i dachu), pozostają niezależne od prawa budowlanego. Podobnie jest przy definicji budowli. Zgodnie z art. 1a pkt 1 ust. 2 u.p.o.l. budowla to 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. Tak jak w przypadku budynku, definicja budowli odwołuje się do u.p.b. w zakresie znaczenia słów „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”, natomiast w pozostałej części jest niezależna i stworzona na potrzeby prawa podatkowego. We fragmencie „niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury” ponownie brak odwołania do u.p.b. w zakresie definicji

<sup>9</sup> A. Tarka, *Wywiad z dr. hab. Sławomirem Presnarowiczem*, <https://www.rp.pl/Finanse/301169989-Slawomir-Presnarowicz-Trzeba-zmienic-definicje-budowli-w-podatku-od-nieruchomosci.html> (dostęp: 6.12.2020).

budynku, co podkreśla rozłączność tych dwóch definicji. Wskazuje na to również fakt, że na podstawie przepisów u.p.b. nie jest wykluczone uznanie za budowlę obiektu budowlanego o cechach budynku (tego typu obiekty znajdują się też wśród wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. przykładowych budowli), podczas gdy w odniesieniu do prawa podatkowego Trybunał podkreślił niedopuszczalność takiego rozwiązania, w przypadku braku sformułowania przez ustawodawcę przepisu szczególnego w tym celu. Jak pisze W. Morawski: „ta sama definicja musi być odmiennie rozumiana na gruncie prawa podatkowego (rygorystycznie językowo z zakazem wszelkiej analogii) oraz prawa budowlanego (interpretowana względnie swobodnie w kontekście celów prawa budowlanego, nawet z zastosowaniem analogii)”<sup>10</sup>, co wynika z wyroku TK z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. SK 48/15 zauważył, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką. Ustawodawca jednak takiej zmiany nie dokonał. Ze względu na wskazaną uprzednio rozłączność definicji budynku i budowli w prawie podatkowym i prawie budowlanym taki przepis powinien się znaleźć w ustawie podatkowej. Uznanie określonych obiektów o cechach budynku za budowle na potrzeby nałożenia obowiązku podatkowego, przy oparciu się na przepisach u.p.b., po pierwsze budzi ogromne wątpliwości, a po drugie nie jest zgodne z zasadą równości opodatkowania. Biorąc pod uwagę częste zmiany u.p.b., które bezpośrednio wpływałyby na kwalifikację danych obiektów objętych podatkiem od nieruchomości, mogły powstawać sytuacje, gdy dane obiekty będą raz objęte podatkiem jako budowle, a innym razem jako budynki. Jak słusznie zauważa L. Staniszevska: „oparcie kwalifikacji danego obiektu na takich aspektach, jak jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie oraz sposób i możliwość jego wykorzystania, mogłoby prowadzić do różnej kwalifikacji danego obiektu w ciągu roku podatkowego”<sup>11</sup>, co zarówno powoduje nierówność podatkową wśród poszczególnych podatników, jak i łamie zasadę zaufania obywateli do prawa oraz jego pewności. Oczywiście jest, że zmiana przepisów prawa należy do zadań władzy ustawodawczej i to ustawodawca,

<sup>10</sup> W. Morawski, *Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 – potwierdzenie ewolucji orzecznictwa*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 412.

<sup>11</sup> L. Staniszevska, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 165–182.



a nie organy podatkowe czy sądy administracyjne, powinien dokonać odpowiednich zmian i nowelizacji tak, aby jednoznacznie rozstrzygnąć tę kwestię. Jak podkreśla W. Morawski: „negatywna ocena obecnych regulacji nie może oznaczać, że sąd zamienia się w prawodawcę i po prostu zmienia przepisy. A tak właśnie dzieje się, gdy sąd uznaje za przesądającą funkcję obiektu”<sup>12</sup>. Nieprecyzyjność przepisów nie uprawnia sądów administracyjnych, szczególnie NSA, do łamania jednej z podstawowych zasad prawa podatkowego, jaką jest zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, a także w drodze błędnej wykładni przepisów do nakładania na niego o wiele wyższych obowiązków podatkowych i działania na jego niekorzyść.

#### 4. PODSUMOWANIE

W konkluzji należy powtórzyć, że rozróżnienie obiektów budowlanych na budynki i budowle oraz odpowiednie ich zakwalifikowanie przez organy administracji publicznej ma ogromne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że podstawę opodatkowania budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), a podstawę opodatkowania budowli – ich wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. w przypadku budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej maksymalna wysokość stawki podatku od nieruchomości może wynosić 24,84 zł od 1 m kw. powierzchni użytkowej. Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. maksymalna wysokość stawki podatku od nieruchomości może wynosić 2% ich wartości. W przypadku obiektów budowlanych o małej powierzchni użytkowej a dużej wartości opodatkowanie ich jako budowli, a nie budynków, może więc powodować obowiązek zapłaty nawet kilkadziesiąt razy wyższego podatku.

Głównym błędem NSA w głosowanym wyroku było zastosowanie wykładni funkcjonalnej, która doprowadziła do zakwalifikowania silosu na cukier jako budowli, mimo spełniania przez niego ustawowych cech budynku określonych w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Należy podkreślić, że taka wykładnia przepisów podatkowych przez NSA jest nieuprawnioną wykładnią

<sup>12</sup> Ł. Zalewski, *Budynek czy budowla? Wyrok trybunału nie zakończył sporów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1456901,budynek-budowla-podatek-2020-trybunal-konstytucyjny.html> (dostęp: 6.12.2020).

prawotwórczą, która zawęża definicję ustawową budynku poprzez sformułowanie dodatkowej, pozaustawowej przesłanki związanej z funkcjonalnością obiektu budowlanego. W naszej ocenie argumentacja zastosowana przez NSA stoi w sprzeczności z wyrokiem TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15), a także z wykładnią literalną wskazanych przepisów. Głosowany wyrok NSA jest kolejnym wyrokiem utrwalającym linię orzecznictwa sądów administracyjnych, które bezrefleksyjnie stosują wykładnię celowościową i powołują się na przesłankę funkcji obiektu budowlanego przy kwalifikowaniu go nie jako budynku, ale jako budowli. Zarówno omawiany wyrok, jak i cała wskazana linia orzecznicza zasługują na krytykę, jako naruszające podstawowe zasady prawa podatkowego poprzez funkcjonalną reinterpretację przepisów na niekorzyść skarżących. Skutkiem tego jest niepewna sytuacja podatkowa właścicieli wszelkich obiektów budowlanych spełniających kryteria bycia budynkiem wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz nakładanie na podatników znacząco wyższych zobowiązań podatkowych. Wspomniany wyrok TK miał na celu zakończyć kontrowersje związane z praktycznym stosowaniem u.p.o.l. i umożliwić podatnikom zwrot nadpłaconego, wskutek błędnego zakwalifikowania obiektów budowlanych, podatku od nieruchomości. NSA, ignorując postanowienia Trybunału, doprowadza do pozbawienia podatników ich praw, a ponadto, utrzymując błędną linię orzecznictwa, przyczynia się do zwiększania chaosu prawnego oraz braku zaufania podatników do organów podatkowych.

## BIBLIOGRAFIA

- Morawski W., *Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 – potwierdzenie ewolucji orzecznictwa*, [w:] *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Staniszewska L., *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, dotyczącego podatków i opłat lokalnych – zasad ustalania podatku od nieruchomości*, „*Studia Prawa Publicznego*” 2018, nr 2(22), <https://doi.org/10.14746/spp.2018.2.22.9>.
- Tarka A., *Wywiad z dr. hab. Sławomirem Presnarowiczem*, <https://www.rp.pl/Finanse/301169989-Slawomir-Presnarowicz-Trzeba-zmienic-definicje-budowli-w-podatku-od-nieruchomosci.html> (dostęp: 6.12.2020).
- Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013.
- Zalewski Ł., *Budynek czy budowla? Wyrok trybunału nie zakończył sporów*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1456901,budynek-budowla-podatek-2020-trybunal-konstytucyjny.html> (dostęp: 6.12.2020).

TAXATION OF SILOS WITH PROPERTY TAX – GLOSS TO THE DECISION  
OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 17 OCTOBER 2019,  
REF. NO. II FSK 3126/17

**Summary.** The gloss highlights the problem of taxation of construction objects, which despite having all features of a building as defined by property tax law, are qualified as structures by the administrative organs. In a discussed decision, the Supreme Administrative Court (SAC) has ruled that for property taxation purposes, a sugar silo should be qualified as a structure, not as a building (in the sense of provision 1a section 1 of Taxes and Local Fees Act). SAC's decision matches the opinions of the administrative organs and the court of lower instance. SAC's reasoning is mainly based on a teleological interpretation of provisions of tax law and building law. The court comes to a controversial conclusion and posits the thesis that to qualify a construction object as a building, its functional elements such as purpose, equipment, and the way and possibility of using this object as a whole, should be taken into account. The gloss argues that this kind of interpretation causes the addition of another, non-statutory premise of qualifying construction object as a building. The decision in question constitutes the preservation of relatively consistent administrative courts' jurisprudence, which the authors mean to criticize. The gloss aims to show that this decision constitutes a repetition of jurisprudence from before the Constitutional Tribunal's sentence of 13 December 2017, ref. no. SK 48/15 and includes theses inconsistent with its content, as well as with the literal interpretation of provisions – similarly to previous verdicts in analogous cases, released after the Constitutional Tribunal's sentence.

**Keywords:** property tax, building, structure, tax law, silo