

Piotr Kobylski¹

Uniwersytet Technologiczno-Humanistyczny im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu
ORCID ID: 0000-0002-0345-904X

PROBLEMATYKA OPODATKOWANIA BUDOWLI. WYBRANE ZAGADNIENIA

ABSTRACT

The issue of taxation of non-building structures. Selected issues

The study concerns the issue of taxation of non-building structures with real property tax. According to Article 2(1)(3) of the Local Taxes, Fees and Charges Act of January 12, 1991, non-building structures or parts thereof related to the conducting of business activities are subject to real property tax. In general, it must be noted that one can find extensive studies of real property tax in the scientific literature, while the issue of real property taxation of non-building structures has been treated rather partially. It should be emphasized that the titular issue has so far been the subject of mutually exclusive views in the doctrine, and has not been uniformly viewed in the judicature. The primary intention of the research is to characterize what impact the current legal regulations have in this regard to determine its extent on the tax law system. It is necessary to consider, in the context of the current legal regulations, what are the directions of changes of the analyzed institution, in particular through the perspective of real property tax dependent on the value of the non-building structure.

¹ Doktor nauk społecznych w dyscyplinie naukowej nauki prawne, adiunkt w Katedrze Prawa Publicznego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Technologiczno-Humanistycznego im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, radca prawny. Stypendysta Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego za wybitne osiągnięcia.

Keywords: non-building structure, building, real property tax, the principle of specificity of tribute regulations

Słowa kluczowe: budowla, budynek, podatek od nieruchomości, zasada szczególnej określoności regulacji daninowych

Wstęp

Niniejsze opracowanie poświęcone jest zagadnieniu opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Otóż na mocy art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych² opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wojciech Morawski wskazuje, że „podatek katastralny mógłby być sprawiedliwy [...], gdyby stawka tej daniny od lokali mieszkalnych wynosiła ułamek procenta i była porównywalna z dzisiejszymi stawkami od metra kwadratowego, a przy tym istniałoby zwolnienie dla jednego lokalu dla jednego obywatela – nikt by na tym nie ucierpiał. Za to znikłyby liczne wątpliwości co do tego, czy dany obiekt jest budynkiem lub budowlą”³. W tym kontekście wart odnotowania jest fakt, że na mocy przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi z zastrzeżeniem ust. 4–6 wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Oznacza to, że maksymalna roczna stawka podatku choćby dla budowli wykorzystywanych w działalności gospodarczej wynosi 2% od ich wartości początkowej⁴. Jak trafnie zatem zauważa Wojciech Morawski, „dochodzi do takich sytuacji jak na zaporach wodnych, na których stoją budynki. Sama zaporę jest budowlą, ale stojący na niej budynek trzeba już oddzielnie opodatkować”⁵. W literaturze można spotkać także pogląd wręcz przeciwny. Adam Kałużny uważa, że „opodatkowanie powierzchni mieszkalnych stawkami kwotowymi zapewnia stabilność opodatkowania i odporność na bańki spekulacyjne na rynku nieruchomości”. Co ciekawe, w ocenie Adama Kałużnego obecny system opodatkowania budowli wystarczy jedynie ulepszyć. Autor sugeruje, by „podstawą naliczania podatku mogłaby być wartość po amortyzacji”⁶. W ten sposób miałyby nastąpić odciążenie finansowe przedsiębiorców dysponujących nieruchomościami.

² Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 401 ze zm.).

³ P. Rochowicz, *Nie taki kataster straszny*, „Rzeczpospolita” 2022, nr 78 (12233), s. A11.

⁴ Na mocy przepisu art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budowli 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3–7.

⁵ P. Rochowicz, *Nie taki kataster...*

⁶ *Ibidem*.

Przyznane budownictwu mieszkaniowemu preferencje sprawiły, że ustawodawca nie wdrożył systemu podatku od nieruchomości, który w sytuacji opodatkowania budynków lub ich części uzależnia wysokość daniny od ich wartości. Podkreślenia wymaga, iż pomimo że podatek od nieruchomości jest zaliczony do kategorii podatków od posiadania majątku, to jego wysokość jest niezależna od swojej wartości. Determinantą w omawianym przypadku jest wykorzystanie go na określone cele⁷.

Generalnie rzecz biorąc, trzeba stwierdzić, iż w literaturze można spotkać się z dość obszernymi opracowaniami dotyczącymi podatku od nieruchomości, zagadnienie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli potraktowano natomiast dość fragmentarycznie. Należy podkreślić, iż tytułowe zagadnienie stanowiło dotychczas przedmiot wykluczających się nawzajem poglądów w doktrynie, a także nie było jednolicie postrzegane w judykaturze. Na tle powyższych uwag należy zastanowić się, czy podjęte działania przez ustawodawcę pozwoliły na stworzenie właściwie funkcjonującego modelu opodatkowania budowli. Głównym zamierzeniem badawczym jest charakterystyka tego, jaki wpływ mają wymienione powyżej regulacje prawne dla ustalenia zakresu ich oddziaływania na system prawa podatkowego. Należy rozważyć na tle obowiązujących przepisów prawnych, jakie są kierunki zmian analizowanej instytucji, w szczególności przez pryzmat podatku od nieruchomości uzależnionego od wartości budowli. Jest to o tyle doniosłe zagadnienie, że przepisy różnicują ustalenie podstawy opodatkowania dla różnych obiektów budowlanych. Bez wątplenia dla obliczenia wysokości tego podatku w przypadku budowli istotne znaczenie ma jej wartość. Skala występowania wątpliwości w tym zakresie wynika jednak z problemu określenia tej wartości. Zasygnalizowana problematyka pociąga za sobą konieczność bieżącej analizy zagadnień prawnych z tego zakresu pod kątem charakteru zmian, ale także problemów praktycznych z tym związanych. Dodatkowo przez lata omawiane zagadnienie uległo jednak pewnym przeobrażeniom, co może powodować dowolność bądź brak możliwości poprawnej logicznie, funkcjonalnej i spójnej systemowo interpretacji.

1. Pojęcie budowli

Skomplikowane stosunki prawne, jakie wynikają na tle budowy i utrzymania obiektów budowlanych, regulowane są obecnie przede wszystkim przepisami ustawy z 7 lipca

⁷ Przykładem zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli miała być uproszczona procedura obejmująca jednorodzinne, maksymalnie dwukondygnacyjne domy mieszkalne, których powierzchnia nie przekracza 70 mkw., przewidziana w ustawie z 17 września 2021 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1986). Co ciekawe, dane Głównego Urzędu Nadzoru Budowlanego wskazują, iż do końca maja 2022 r. wpłynęły jedynie 304 zgłoszenia o budowie domu do 70 mkw. w ramach uproszczonej procedury, zob. S. Sobczyk-Grygiel, I. Stawicka, *Domy do 70 m² bez pozwolenia to „iluzja wolności”? Niewielu chętnych, by je budować*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2022, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/nieruchomosci/artykuly/8439466,domy-bez- pozwolenia-do-70-m2-zgloszenie-nadzor-budowlany.html> [dostęp: 16 czerwca 2022 r.].

1994 r. – Prawo budowlane⁸, które jednak, jak pokazuje praktyka, nie wyczerpują zagadnienia. To decyduje o konieczności sięgania do szeregu innych aktów prawnych. Jak słusznie zauważa Joanna Smarż, „powszechność występowania nieruchomości w naszym otoczeniu przesądza o ich ogromnym znaczeniu, a przez to decyduje o wadze problemów związanych z posiadaniem i korzystaniem z nieruchomości, jak również z obrotem nieruchomości”⁹. Naturalnie w przywołanym powyżej akcie prawnym dokonana została choćby regulacja zespołu wymagań, które powinien spełnić inwestor przed przystąpieniem do realizacji robót budowlanych, by mógł zostać rozpoczęty proces związany z uzyskaniem decyzji o pozwoleniu na budowę. Każda regulacja prawna ma spełniać warunki właściwej określoności. Obecnie obowiązująca ustawa z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, jak trafnie wskazuje Helena Kisilowska, daleka jest od stabilizacji¹⁰. Na pełną aprobatę mimo upływu lat zasługuje pogląd Zygmunta Niewiadomskiego, iż „stan polskiego prawa regulującego proces inwestycyjno-budowlany osiągnął poziom krytyczny [...]; w konsekwencji obowiązujące prawo inwestycyjno-budowlane staje się hamulcem rozwoju gospodarczego kraju”¹¹. W piśmiennictwie wskazuje się, że w wyniku wielokrotnych nowelizacji dochodzi do tzw. legislacji nieświadomej. Zmiany w prawie budowlanym w istotnym zakresie wpływają na sposób opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że problemem są definicje różnych obiektów mogących być zarówno budynkami, jak i budowlami, i co za tym idzie, które są inaczej opodatkowane¹². Trzeba dojść do wniosku, że funkcjonalny kształt regulacji prawa budowlanego sprawia, iż niniejszy akt prawny stosuje się do działalności obejmującej projektowanie, budowę, utrzymanie i rozbiórkę obiektów budowlanych. Rację ma zatem Tomasz Wołowiec, że uwagę należy skupić na podatku od nieruchomości, skoro jest to najbardziej wydajny fiskalnie lokalny podatek majątkowy, o czym świadczy fakt, iż tylko w latach 2012–2017 wpływy z podatku od nieruchomości wyniosły od ponad 17 do około 22 mld zł¹³. Co ważne, omawiany trend jest niezmienny, bowiem „w skali globalnej dochody z podatku od nieruchomości to znacząco ponad 20 mld zł rocznie (nieco ponad połowa tego, ile wpływa z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych)”¹⁴.

Akcentując odrębność podstaw instytucji, o których dotąd była mowa, przypomnieć należy, iż budowlą w ujęciu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska,

8 Ustawa z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2022 r. poz. 88).

9 J. Smarż, *Przedmowa* [w:] *Nieruchomości – aktualne problemy prawne*, red. J. Smarż, Radom 2016, s. 5.

10 H. Kisilowska, *Prawna definicja wyrobu budowlanego w prawie polskim* [w:] *Nieruchomości – aktualne problemy prawne*, red. J. Smarż, Radom 2016, s. 87.

11 Z. Niewiadomski, *Kodeks budowlany, tezy do projektu ustawy autorstwa Zespołu Profesora Zygmunta Niewiadomskiego ze Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie*, „Administracja, Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2010, nr 122, s. 113.

12 P. Rochowicz, *Nie taki kataster...*

13 T. Wołowiec, *Preferencje w podatku od nieruchomości a reakcje podatników prowadzących działalność gospodarczą*, „Samorząd Terytorialny” 2019, nr 4 (340), s. 26.

14 P. Banasik, *Podatek od nieruchomości jest często traktowany jako niszowy temat, czy to usprawiedliwione wyjście?*, „Rzeczpospolita” 2021, <https://www.rp.pl/prawnicy/art8616511-podatek-od-nieruchomosci-jest-czesto-traktowany-jako-niszowy-temat-czy-to-usprawiedliwione-podejscie> [dostęp: 15 czerwca 2022 r.].

mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące trwałe związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oparowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W ujęciu natomiast art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. 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. Nie sposób nie dostrzec, że pojęcie obiektu budowlanego ma także znaczenie z punktu widzenia norm zawartych w innych aktach prawnych, definicja samego obiektu budowlanego powiązana jest zaś nie tylko z definicją legalną budowli, ale także budynku¹⁵, budynku mieszkalnego jednorodzinne¹⁶, obiektu liniowego¹⁷, obiektu małej architektury¹⁸, tymczasowego obiektu budowlanego¹⁹ oraz urządzeń budowlanych²⁰. Z punktu widzenia systematyki aktu prawnego należy stwierdzić, iż szeroki zakres przedmiotowy²¹ powoduje trudności w kwalifikowaniu poszczególnych obiektów budowlanych do odpowiedniej stawki podatku.

Podjęcie rozważań nad dokonującymi się zmianami i ich znaczeniem dla kształtowania się modelu opodatkowania budowli poprzedzić wypada jeszcze przypomnieniem poglądu Ewy Łętowskiej, która wprost stwierdza, iż w procesie wykładni prawa nie można pomijać wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej danego przepisu. Bardzo trafnie zauważyła, że „sądy są przeświadczone, że dokonanie wykładni językowej, i to nawet nie w drodze rzeczywistej analizy tekstu, lecz na podstawie intuicyjnego pierwszego znaczeniowego wyrażenia, eliminuje samą dopuszczalność prowadzenia dla danego przypadku dalszej interpretacji przy użyciu innych jeszcze metod interpretacyjnych”²². Posługując się wykładnią językową, można nawet założyć, iż w myśl przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Tymczasem wychodząc poza wykładnię

¹⁵ Zob. art. 3 pkt 2 prawa budowlanego.

¹⁶ Zob. art. 3 pkt 2a prawa budowlanego.

¹⁷ Zob. art. 3 pkt 3a prawa budowlanego.

¹⁸ Zob. art. 3 pkt 4 prawa budowlanego.

¹⁹ Zob. art. 3 pkt 5 prawa budowlanego.

²⁰ Zob. art. 3 pkt 9 prawa budowlanego.

²¹ Por. W. Szwałdler, *Nowelizacja prawa budowlanego – komentarz krytyczny*, „Radca Prawny” 2010, nr 3 (108), s. 19.

²² E. Łętowska, *Wstęp [w:] Rzeźbienie państwa prawa. 20 lat później. Ewa Łętowska w rozmowie z Krzysztofem Sobczakiem*, red. E. Łętowska, K. Sobczak, Warszawa 2012, s. 8.

językową, Trybunał Konstytucyjny²³ uznał tak rozumianą regulację za niezgodną z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej²⁴. Wynika z tego jednoznacznie, że niemożliwa jest taka interpretacja przepisu prawa, która w przedmiocie związania gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej sprowadza się do faktu ich posiadania przez przedsiębiorcę lub podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

2. Zasada szczególnej określoności regulacji daninowych

Problematyka opodatkowania budowli aktualizuje się zatem zwykle przy okazji zmian legislacyjnych, które – jak można obserwować na przestrzeni ostatnich lat – sukcesywnie prowadzą do jeszcze większej „legislacji nieświadomej”. Nie uznając zasadności dokonywanych zmian prawodawczych w przyjętym kształcie, wspomnieć należy o znanym w nauce prawa podatkowego poglądzie Antoniego Hanusza, który zwrócił uwagę na zależności przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁵ i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²⁶ z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Otóż „podatnik, który zwiększa wartość początkową budowli w celu zwiększenia kosztów uzyskania przychodów w danym podatku dochodowym, wpływa tym samym na proporcjonalne podwyższenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości. Można zatem stwierdzić, że podatek od nieruchomości może pełnić funkcję uzupełniającą w stosunku do podatku dochodowego od osób fizycznych, a także podatku dochodowego od osób prawnych”²⁷. Z tego względu należy wywnioskować, iż tytułowa problematyka, wobec braku dotychczasowego ograniczenia nieostrych definicji legalnych budowli i zróżnicowania stawek podatku od nieruchomości mających zastosowanie do przedmiotu opodatkowania, prowadzi do szeregu wątpliwości interpretacyjnych. Wskazany problem wiąże się przede wszystkim z faktem, iż przepisy prawa podatkowego powinny odznaczać się wysokim standardem jednoznaczności. Trzeba zaznaczyć, że wywierają istotny wpływ na sferę obowiązków podatnika, a brak ich zastosowania prowadzi do sankcji o charakterze finansowym i karnym. Nie można zatem stosować w celu zdefiniowania przedmiotu opodatkowania pojęć umiejscowionych w przepisach służących innym celom, zwłaszcza sprawom z zakresu prawa budowlanego. Niewątpliwie rodzi się obawa o gwarancję dostatecznej określoności regulacji prawnej, wynikającej z zasady poprawnej legislacji, jeśli obiekt budowlany można zakwalifikować zarówno jako budynek, jak i budowlę²⁸. Dowodzi tego choćby wyrok TK z 13 grudnia 2017 r. w sprawie SK 48/15, w którym stwierdzono, iż art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim pozwala uznać za budowlę obiekt budowlany, który

23 Zob. wyrok TK z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, LEX nr 3123302.

24 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

25 Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 872 ze zm.).

26 Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 583 ze zm.).

27 A. Hanusz, *Podatek od nieruchomości [w:] Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015, s. 59.

28 Zob. K. Koślicki, *Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2022, s. 224–226.

realizuje ustawowe wymagania budynku, wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych ze względu na treść art. 84 w związku z art. 217 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji RP²⁹. Przywołany przepis art. 84 ustawy zasadniczej nakazuje precyzyjnie ustalić w akcie normatywnym wszystkie istotne elementy stosunku daninowego, z kolei drugi z wymienionych przepisów uściśla, w odniesieniu do jakich elementów analizowanego stosunku³⁰ taki obowiązek ma wymiar szczególny. W powołanym wyroku TK wątpliwości dotyczyły obiektów kontenerowych, będąc bowiem – w świetle przepisu art. 3 pkt 1 prawa budowlanego – obiektami budowlanymi, muszą zostać zakwalifikowane jako budynki albo budowle. Co istotne, TK zastrzegł, że w tym zakresie doszło do konkurencji regulacji prawnych. Istota problemu sprowadzała się bowiem do stwierdzenia, czy określony obiekt kontenerowy jest rzeczywiście połączony z gruntem w sposób trwały – i wówczas byłby budynkiem – czy też nie, co nakazywałoby uznać go za budowlę. Na marginesie warto sięgnąć do poglądu judykatury, iż pojęcia trwałości związania z gruntem nie można identyfikować z pojęciem nierozzerwalności. W związku z tym fakt, że określony obiekt budowlany można przestawić w inne miejsce, nie przesądza o tym, iż nie jest on trwale związany z gruntem³¹. Trybunał ostatecznie uznał, że obiekty spełniające kryteria bycia budynkiem nie mogą być jednocześnie uznane za budowle w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na szczególną dezaprobatę zasługuje jednak uwaga trybunału w uzasadnieniu tegoż wyroku, iż „stwierdzenie niekonstytucyjności regulacji podatkowej we wskazanym [...] zakresie nie skutkuje automatycznie obowiązkiem odmiennego zakwalifikowania – na potrzeby określenia podatku od nieruchomości – obiektów budowlanych, w tym kontenerowych telekomunikacyjnych należących do skarżącej, do których odnoszone było przyjęte jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych zapatrywanie dotyczące możliwości uznania za budowle obiektów odpowiadających definicji budynku”³². Poza tym TK zastrzegł, iż w ślad za orzeczeniem TK z 13 września 2011 r. w sprawie P 33/09³³ niezbędne jest doprecyzowanie przez prawodawcę regulacji prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach lokalnych. Prowadzi to nie tylko do wniosku, że aktualny stan prawny jest nie do zaakceptowania z punktu widzenia ochrony konstytucyjnych praw i wolności, ale każe podważyć tezę o współuczestnictwie Trybunału Konstytucyjnego w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości.

3. Cel podatkowy

Jak wynika z powyższych rozważań, jedynie brak możliwości wyeliminowania rozbieżności interpretacyjnych uzasadnia wystąpienie do TK o stwierdzenie niekonstytucyjności

²⁹ Wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906.

³⁰ Dotyczy to podmiotów, przedmiotu, stawek, zasad przyznawania ulg i umorzeń, a także kategorii podmiotów zwolnionych.

³¹ Zob. wyrok NSA z 4 listopada 2021 r., III FSK 1441/21, LEX nr 3278844.

³² Wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906.

³³ Wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 929854.

przepisu ustawy. Byłoby to niezbędne, gdyby przy zastosowaniu dopuszczalnych reguł wykładni iluzoryczna była kwalifikacja określonego obiektu budowlanego do właściwej stawki podatku od nieruchomości. Analiza wskazanych wyżej zagadnień nakazuje jednak potraktować analizowany przypadek przez pryzmat standardu ukształtowanego w praktyce.

Otóż wątpliwości odnoszące się do zagadnienia, którym zajął się Trybunał Konstytucyjny w przywołanym powyżej wyroku, znalazły odzwierciedlenie w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2021 r. W sprawie III FPS 1/21 NSA przyjął, że obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, „może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem [...], a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³⁴. Większość przedstawicieli doktryny podziela powyższy pogląd, poprzestając jednak na związłym przedstawieniu swego stanowiska³⁵. Najbardziej rozbudowana jest wypowiedź Marcina Wiącka akcentująca, że przepisy u.p.o.l., w przeciwieństwie do regulacji prawa budowlanego, mają za zadanie zrealizować określony cel fiskalny. Z tego też względu stwierdzenie przedmiotu opodatkowania dotyczącego określonego obiektu budowlanego powinno odbywać się we właściwej relacji do podstawy opodatkowania. Autor zwraca uwagę, że „skoro cechą techniczną budynku, wyznaczającą podstawę opodatkowania, jest jego powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), do której odniesienie znajduje określona stawka podatkowa, nie do zaakceptowania jest pogląd, że podstawowe cechy techniczne i użytkowe takiego obiektu miałyby wyznaczać przestrzeń, względnie pojemność (neutralne podatkowo), a nie powierzchnia (iluzoryczna lub niemożliwa w wielu przypadkach do ustalenia)³⁶. Interesujące jest także odniesienie się Marcina Wiącka do samego opodatkowania obiektów kontenerowych traktowanych jako tymczasowe obiekty budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 5 prawa budowlanego w ujęciu poglądu TK. W ocenie autora przyjęcie, by określone obiekty o cechach budynku prawodawca w przepisie specjalnym zakwalifikował jako budowle, musiałyby być podyktowane wyjątkową specyfiką. Uważna analiza treści uzasadnienia przywołanej powyżej uchwały NSA prowadzi bowiem do konkluzji, iż skład orzekający nie podziela stanowiska trybunału, ponieważ nie uważa, by przepis art. 3 pkt 3 prawa budowlanego był przepisem specjalnym, skoro ustawodawca wprost wskazał, iż przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Marcin Wiącek w ślad za prezentowanym już poglądem Ewy Łętowskiej zaznacza, iż „dopiero nałożenie tych pozajęzykowych kontekstów może ujawnić rzeczywistość i pożądaną przez ustawodawcę

³⁴ Uchwała NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, LEX nr 3230106.

³⁵ Zob. T. Asman, Z. Niewiadomski [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2020 s. 50–58; B. Wojciechowski, *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 12, s. 58–72; K. Cień, *Konstrukcja podatku* [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanzus, Warszawa 2019, s. 205–209.

³⁶ M. Wiącek, *Omówienie do uchwały NSA z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2022, nr 1 (100), s. 156.

treść interpretowanego przepisu, a przyznanie w tym przypadku prymatu kontekstowi językowemu jest błędne³⁷.

Nie dziwi i nie zaskakuje zatem kierunek orzecznictwa sądów administracyjnych. Dalsze zagłębianie się w rozważania dotyczące analizowanego wątku sprowadza się do tego, że przy ocenie, czy obiekt budowlany jest budynkiem czy budowlą, konieczna jest uprzednia analiza, czy obiekt spełnia warunki ustawowe budynku, czy jednak wykracza poza jego wyznaczone elementy. *Prima facie* konkluzja wydaje się być jasna. Jeżeli dany obiekt budowlany ma cechy budynku, wówczas nie może być zakwalifikowany do budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości³⁸. Rzecz można jednak sprowadzić do pytania, czy ustawodawca może do tego stopnia zniekształcać instytucję prawa. Krzyżujący się zakres przedmiotowy obydwu tych pojęć zrodził wątpliwości przy opodatkowaniu zbiorników oraz tunelów. Wprawdzie prawodawca zaliczył je do budowli, to jednak trzeba za każdym razem badać, czy obiekty te nie spełniają zarazem kryteriów przewidzianych dla budynków³⁹.

Podsumowanie

Mając na uwadze wnioski płynące z niniejszego opracowania, należy zauważyć, iż omówione regulacje prawne pozwalają na jednoznaczną odpowiedź na postawione pytanie o ocenę obowiązującego modelu opodatkowania budowli. Otóż przyjęte rozwiązania są dalekie od założeń racjonalnego prawodawcy. Wydaje się zatem, iż w efekcie warto by zaproponować, w ślad za Wojciechem Morawskim⁴⁰, aby podstawę opodatkowania ustalać, mając na uwadze zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika zawartą w art. 2a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴¹. Za powyższym stanowiskiem przemawia fakt, że „regulacja podatku od nieruchomości jest zbyt lakoniczna i niestety pełna nielogiczności. Stosujemy przepisy, opierając się na tzw. utrwalonej praktyce, gdy tymczasem ich dokładna lektura prowadzi do wniosku, że nie ma w nich logiki”⁴². Trudności nastrocza także stanowisko judykatury. Zaznaczyć wypada, iż generalnie przegląd orzecznictwa wskazuje na konieczność doprecyzowania poglądu wyrażonego w przywołanej uchwale z uwagi na fakt, iż w praktyce nierzadko obiekt budowlany zostaje uznany za budowlę, w sytuacji gdy jego rzeczywiste cechy i funkcje nie są współmierne z istotnymi parametrami funkcjonalnymi i technicznymi budowli wymienionymi w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego⁴³.

37 *Ibidem*, s. 158.

38 Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 29 września 2021 r., I SA/Gd 626/21, LEX nr 3242982.

39 Wyrok NSA z 8 lutego 2022 r., III FSK 1570/21, LEX nr 3334018.

40 W. Morawski, *Wartość podstawy opodatkowania budowli zamortyzowanych w podatku od nieruchomości – czyli o argumentacji a contrario opartej na przesadnej wierze w racjonalność prawodawcy*, „Przeгляд Podatkowy” 2021, nr 5, s. 36.

41 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 835 ze zm.).

42 W. Morawski, *Wartość podstawy opodatkowania...*, s. 36.

43 Zob. wyrok NSA z 2 lutego 2022 r., III FSK 274/21, LEX nr 3325437.

Zamykając rozważania nad problematyką opodatkowania budowli, z dużą ostrożnością należy podchodzić do przywołanych na wstępie propozycji zarówno Wojciecha Morawskiego, jak i Adama Kałużnego. Nie sposób naturalnie nie dostrzec ewentualnych wad w obydwu sformułowanych postulatach. Pierwszy zakłada osiągnięcie korzyści kosztem znaczącego jednak obciążenia budżetów przedsiębiorstw. Z kolei drugi może prowadzić do sporu, czy wartość budowli, których amortyzacja została zakończona, to ich wartość będąca podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych po odliczeniu dokonanych odpisów amortyzacyjnych, czy również ich wartość początkowa⁴⁴. Rozwiązania prawne w tym zakresie powinny być na tyle precyzyjne, by o rozpoznaniu dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości obiektu budowlanego przesądzały nie wybrane, lecz wszystkie jego elementy składające się na jeden wyodrębniony fizycznie przedmiot materialny.

⁴⁴ Zob. wyrok NSA z 3 marca 2021 r., III FSK 999/21, LEX nr 3150343.

Bibliografia

Literatura

- Asman T., Niewiadomski Z. [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2020.
- Banasik P., *Podatek od nieruchomości jest często traktowany jako niszowy temat, czy to usprawiedliwione wyjście?*, „Rzeczpospolita” 2021, <https://www.rp.pl/prawnicy/art-8616511-podatek-od-nieruchomosci-jest-czesto-traktowany-jako-niszowy-temat-czy-to-usprawiedliwione-podejscie>.
- Cień K., *Konstrukcja podatku* [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019.
- Hanusz A., *Podatek od nieruchomości* [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, Warszawa 2015.
- Kisilowska H., *Prawna definicja wyrobu budowlanego w prawie polskim* [w:] *Nieruchomości – aktualne problemy prawne*, red. J. Smarż, Radom 2016.
- Koślicki K., *Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2022.
- Łętowska E., *Wstęp* [w:] *Rzeźbienie państwa prawa. 20 lat później. Ewa Łętowska w rozmowie z Krzysztofem Sobczakiem*, red. E. Łętowska, K. Sobczak, Warszawa 2012.
- Morawski W., *Wartość podstawy opodatkowania budowli zamortyzowanych w podatku od nieruchomości – czyli o argumentacji a contrario opartej na przesadnej wierze w racjonalność prawodawcy*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 5.
- Niewiadomski Z., *Kodeks budowlany, tezy do projektu ustawy autorstwa Zespołu Profesora Zygmunta Niewiadomskiego ze Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie*, „Administracja, Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2010, nr 122.
- Rochowicz P., *Nie taki kataster straszny*, „Rzeczpospolita” 2022, nr 78 (12233).
- Smarż J., *Przedmowa* [w:] *Nieruchomości – aktualne problemy prawne*, red. J. Smarż, Radom 2016.
- Sobczyk-Grygiel S., Stawicka I., *Domy do 70 m² bez pozwolenia to „iluzja wolności”? Niewielu chętnych, by je budować*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2022, <https://serwisy.gazetaprawna.pl/nieruchomosci/artykuly/8439466,domy-bez- pozwolenia-do-70-m-2-zgloszenie-nadzor-budowlany.html>.
- Szwajdler W., *Nowelizacja prawa budowlanego – komentarz krytyczny*, „Radca Prawny” 2010, nr 3 (108).
- Wiącek M., *Omówienie do uchwały NSA z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2022, nr 1 (100).
- Wojciechowski B., *Stosowanie prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji interpretacyjnego pluralizmu instytucjonalnego i otwartej tekstowości prawa*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 12.
- Wołowicz T., *Preferencje w podatku od nieruchomości a reakcje podatników prowadzących działalność gospodarczą*, „Samorząd Terytorialny” 2019, nr 4 (340).

Akty prawne

- Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 401 ze zm.).
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 872 ze zm.).
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 583 ze zm.).
- Ustawa z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2022 r. poz. 88).
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 835 ze zm.).
- Ustawa z 17 września 2021 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1986).

Orzecnictwo

- Wyrok TK z 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 929854.
- Wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906.
- Wyrok TK z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, LEX nr 3123302.
- Wyrok NSA z 3 marca 2021 r., III FSK 999/21, LEX nr 3150343.
- Uchwała NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, LEX nr 3230106.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 29 września 2021 r., I SA/Gd 626/21, LEX nr 3242982.
- Wyrok NSA z 4 listopada 2021 r., III FSK 1441/21, LEX nr 3278844.
- Wyrok NSA z 2 lutego 2022 r., III FSK 274/21, LEX nr 3325437.
- Wyrok NSA z 8 lutego 2022 r., III FSK 1570/21, LEX nr 3334018.