CENTRUM EKSPERCKIE
UNIWERSYTETU W BIAŁYMSTOKU
ul. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok
tel. 600 906 676, tel. 508 937 003, e-mail: ce@uwb.edu.pl
www.centrumeksperckie.uwb.edu.pl
NIP: PL 5423244232 • REGON: 36112147400000 • KRS: 0000550705

prof. dr hab. Rafał Dowgier
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytet w Białymstoku

prof. dr hab. Leonard Etel
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytet w Białymstoku

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM
Katedra Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

prof. dr hab. Mariusz Popławski
Katedra Prawa Podatkowego
Wydział Prawa
Uniwersytet w Białymstoku

EKSPERTYZA PRAWNA

Przedmiotem ekspertyzy jest przygotowanie projektu przepisów ustawowych, określających przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21).

Ekspertyzę sporządzono na zlecenie
Centrum Eksperckiego Uniwersytetu w Białymstoku Sp. z o.o.

1. Uwagi ogólne

Konieczność nowelizacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[1] wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. w sprawie SK 14/21. W sentencji tego orzeczenia Trybunał wskazał:

„I. Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70) jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

II. Przepis wymieniony w części I traci moc obowiązującą po upływie 18 (osiemnastu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej."

Orzekając o niezgodności z Konstytucją RP powołanego art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Trybunał Konstytucyjny podniósł zarzut kwalifikowanej niejednoznaczności i nieprecyzyjności tego przepisu, co ma miejsce, jeżeli:

1) ich rozstrzygnięcie nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej,
2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych bądź
3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. o sygn. P 33/09).

Trybunał stwierdził, że w przypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji są istotnie wzmocnione ze względu na treść art. 84 i 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów „zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. (...) analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku" (wyrok z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; teza powtórzona w licznych wyrokach, m.in. z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; z 10 dnia września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68). Drugi przepis wskazuje na elementy konstrukcji prawnej podatku (podmiot, przedmiot, stawka, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych), które muszą być uregulowane ustawowo. Ponadto, w świetle orzecznictwa Trybunału, niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, zastosowane musi być rozwiązanie uwzględniające

[1] Tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 70 – dalej zwana u.p.o.l.

interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych (zob. wyrok o sygn. akt SK 18/09).

W świetle powyższego Trybunał Konstytucyjny wskazał, że aktualnie dla określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest sięgnięcie do definicji legalnej budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przepis ten jednak również nie zawiera autonomicznej definicji legalnej budowli na potrzeby podatkowe, ale odsyła aż dwukrotnie do przepisów prawa budowlanego, a więc przepisów niepodatkowych. Odesłanie do ogólnego pojęcia „przepisów prawa budowlanego" jako dziedziny prawa administracyjnego, a nie do samej ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane[2], powoduje, że określenie przedmiotu opodatkowania może nastąpić nie tylko w ustawie, lecz potencjalnie także w akcie rangi podustawowej, który zaliczałby się do prawa budowlanego. Na gruncie obowiązujących przepisów nie można precyzyjnie ustalić, które - czy to ustawowe czy podustawowe akty prawne - należą do prawa budowlanego. Co za tym idzie podatnik nie może mieć pewności czy dany akt prawny, nawet rangi ustawowej, będzie przez organ podatkowy uznany czy też nie za należący do prawa budowlanego, a przez to kształtujący przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości w jego sytuacji faktycznej lub prawnej.

Co więcej, w ocenie Trybunału nie jest dopuszczalne regulowanie w ustawie niepodatkowej tak istotnych elementów konstrukcji prawnej podatku jak jego przedmiot. Posłużenie się przez ustawodawcę w definicji legalnej budowli, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ogólnym odesłaniem do „przepisów prawa budowlanego" uniemożliwia podatnikom ustalenie na podstawie samych przepisów ustawy podatkowej, czy należące do nich budowle są objęte podatkiem od nieruchomości czy też nie.

Pomimo tego, że kontrola dokonana przez Trybunał odnosiła się wyłącznie do tej części ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która dotyczyła definicji budowli, w uzasadnieniu orzeczenia wskazano, że ustawodawca powinien w terminie 18 miesięcy od dnia jego opublikowania przygotować i wprowadzić nie tylko tę definicję właściwą dla potrzeb określania przedmiotu podatku od nieruchomości, bez odwołań do ustaw spoza prawa podatkowego, ale także wprowadzić nową definicję legalną budynku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, która również nie będzie odwoływała się do ustaw niepodatkowych.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał nawiązał także do innych orzeczeń, które w latach wcześniejszych wydał w przedmiocie definicji budynku oraz budowali właściwych dla potrzeb opodatkowania nieruchomości. W szczególności wskazał na wyrok TK z dnia 13 września 2011 r. w sprawie P 33/09 oraz wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. w sprawie SK 48/15. Zatem również wnioski wypływające z tych orzeczeń powinny być uwzględnione przy tworzeniu nowej podatkowej definicji budynku oraz budowli.

W orzeczeniu o sygn. akt P 33/09 wskazano na dwa teoretyczne sposoby usunięcia mankamentów legislacyjnych ustawy o podatkach i opłatach lokalnych:

1) nadanie poprawnego kształtu definicjom zawartym w u.p.b. i odwołującym się do nich definicjom występującym w u.p.o.l. lub

[2] Tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm. – dalej zwana u.p.b.

2) przez opracowanie autonomicznych definicji dla u.p.o.l.

Jako optymalne przyjęto drugie z tych rozwiązań, gdyż otwarte definicje wyrażeń „budowla" i „urządzenie budowlane", sformułowane w u.p.b., akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być - ze względu na zakaz wykładni *per analogiam* na niekorzyść podatnika - stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego. Ten kierunek działania jest więc zgody z oceną wyrażoną w wyroku SK 14/21, która odrzuca możliwość ukształtowania definicji budowli i budynku w oparciu o akty niepodatkowe. **Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powinna więc w tym zakresie bazować na własnych definicjach uwzględniających specyfikę i potrzeby prawa podatkowego.**

Mając powyższe na uwadze poniżej przedstawiamy trzy możliwe koncepcje uregulowania przedmiotu podatku od nieruchomości, które realizują wytyczne wynikające z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

Uwzględniając roczny charakter podatku od nieruchomości oraz wynikający z pkt. II sentencji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) 18. miesięczny termin dla ustawodawcy na wprowadzenie regulacji zgodnych z Konstytucją, wszystkie zaproponowane rozwiązania zakładają, że zmiany powinny wejść w życie z dniem 1 stycznia 2025 r. Termin ten uwzględnia fakt, że wprowadzenie nowych regulacji od 1 stycznia 2024 r. ze względu na terminarz prac parlamentarnych, ale także konieczność zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis*, nie wydaje się możliwe.

2. Koncepcja 1.

USTAWA

z dnia ....

o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1. W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70) wprowadza się następujące zmiany:

1) W art. 1a

a) w ust. 1:

– pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1) budynek – obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;

2) budowla – obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale 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 oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, 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;"

- po pkt. 2 dodaje się pkt 2a, 2b, 2c i 2d w brzmieniu:

„2a) obiekt budowlany – budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;

2b) urządzenie budowlane – urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki;

2c) obiekt małej architektury – niewielki obiekt, w szczególności:

a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,

b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,

c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak:

piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki;

2d) tymczasowy obiekt budowlany – obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe, przenośne wolno stojące maszty antenowe.

b) po ust. 3 dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„4. Kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej, nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego."

2) w art. 2 w ust. 1 po pkt. 3 dodaje się pkt 4 i pkt 5 w brzmieniu:

„4) urządzenia budowlane,

5) tymczasowe obiekty budowlane."

Art. 2. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.

Uzasadnienie

Zaproponowana koncepcja odtwarza obowiązujący stan prawny w zakresie opodatkowania budynków i budowli podatkiem od nieruchomości, bez odwoływania się do prawa budowlanego. Projekt ten w związku z tym odpowiada wymogom sformułowanym przez Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do autonomiczności definicji budowli oraz budynku na potrzeby prawa podatkowego. Sprowadza się on do tego, że definicje tych pojęć z ustawy - Prawo budowlane, zostały po niewielkim ich zmodyfikowaniu, przeniesione do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Największą jego zaletą jest to, że bazuje na dobrze już znanych regulacjach i nie wywoła żadnych perturbacji finansowych u podatników i w budżetach gmin.

Wprowadzenie tej koncepcji nie rozwiązuje jednak dwóch podstawowych problemów dotyczących opodatkowania budynków i budowli. Pierwszy z nich to kryteria rozróżnienia budynku i budowli jako przedmiotu podatku. Najlepszym przykładem jest sprawa silosów, będąca przedmiotem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r.[3] i szeregu orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego[4]. Pomimo tak bogatego orzecznictwa, w dalszym ciągu nie wiadomo, czy silos to budynek czy też budowla. Drugim nierozwiązanym problemem jest brak jednolitego rozumienia budowli i tego, co się na nią składa. Tu można podać cały szereg przykładów, poczynając od wyrobisk górniczych[5] a kończąc na paczkomatach.[6] I to według nas dyskwalifikuję tę koncepcję. Wyrok Trybunału nakazujący zmianę definicji budowli i budynku jest znakomitą okazją do poprawienia obowiązujących regulacji przede wszystkim w kierunku zakończenia trwających już ponad 20 lat sporów dotyczących tego, co to jest budowla i budynek.

Poza przeniesieniem do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definicji z ustawy - Prawo budowlane, w projekcie sprecyzowano przedmiot opodatkowania rozszerzając go o „urządzenie budowlane" i „tymczasowy obiekt budowlany". Urządzenia budowlane są obecnie przedmiotem podatku od nieruchomości i opodatkowane jako budowle. Jednak zmiana definicji budowli poprzez przeniesienie jej z art. 3 pkt 3 u.p.b. do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wymagała wskazania urządzeń budowlanych jako odrębnych od budowli przedmiotów opodatkowania.

---

[3] Sygn. akt SK 48/15. Trybunał stwierdził, że za niezgodną z Konstytucją należy uznać taką interpretację, według której obiekt budowlany posiadający cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych miałby być kwalifikowany jako budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

[4] Zob. m.in. uchwałę NSA z dnia 29 września 2021 r. (sygn. akt III FPS 1/21), w której stwierdzono, że obiekt budowlany będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustaw, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

[5] Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09).

[6] Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 marca 2021 r. (sygn. akt II SA/Rz 847/20); wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 stycznia 2019 r. (sygn. akt II SA/Łd 761/18); wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 września 2018 r. (sygn. akt VII SA/Wa 2892/17).

Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych wzbudzało w orzecznictwie kontrowersje, ale upowszechnił się pogląd, zgodnie z którym są to budowle, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.[7] Wskazanie tych obiektów w art. 2 ust. 1 pkt 5 projektu jednoznacznie przesądzi o tym, że są one przedmiotem podatku od nieruchomości.

Chcąc zachować obowiązujący zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości należało wyłączyć z opodatkowania kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kable zainstalowane w kanale technologicznym oraz kable telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej.

Projekt nic nie zmienia w zakresie opodatkowania obiektów małej architektury. W dalszym ciągu nie podlegają one opodatkowaniu.

3. Koncepcja 2.

USTAWA

z dnia

o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1. W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 1a w ust. 1:

a) pkt 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„1) budowla – obiekt wymieniony w załączniku nr 1 ustawy oraz przyłącze i urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, przejazd, ogrodzenie, plac postojowy i plac pod śmietnik oraz inne urządzenie techniczne zapewniające możliwość użytkowania budynku lub budowli wskazanej w załączniku nr 1 ustawy zgodnie z jej przeznaczeniem;

2) budynek – nie będący budowlą obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, wraz z wbudowanymi instalacjami, które zapewniają jego wykorzystywanie zgodnie z przeznaczeniem."

b) dodaje się ust. 4 w brzmieniu:

„Zmiany klasyfikacji statystycznych w zakresie wskazanego w załączniku nr 1 ustawy odpowiedniego symbolu Klasyfikacji Środków Trwałych określonego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. z 2016 r. poz. 1864), nie wpływają

[7] Zob. wyrok NSA z dnia 28 lutego 2023 r. (sygn. akt III FSK 4233/21), zgodnie z którym, stanowiący przedmiot sporu kontener jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, kwalifikowanym jako tymczasowy. Jednocześnie, ze względu na brak trwałego związania z gruntem nie jest budynkiem, a ze względu na funkcję – nie jest także obiektem małej architektury. Jak trafnie przyjął Sąd pierwszej instancji stanowi więc budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

na zmianę zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, chyba że ustawa stanowi inaczej".

2) w art. 2:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

1) grunty;

2) budynki lub ich części;

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na to, czy stanowią środki trwałe w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych i czy dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych;"

b) ust. 3:

– pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) pod warunkiem wzajemności – grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych;"

– pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) grunty oraz budynki lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich;"

c) w ust. 3 po pkt 4) dodaje się pkt 5 w brzmieniu:

„5. Niewielkie budowle, takie jak:

a) kultu religijnego: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,

b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,

c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki."

d) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części stanowiące własność Skarbu Państwa, które wchodzą w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz. U. z 2021 r. poz. 1961 oraz z 2022 r. poz. 807 i 1561)."

3) w art. 3:

a) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„1. Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1) właścicielami gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części, z zastrzeżeniem ust. 3;
2) posiadaczami samoistnymi gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części;
3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
4) posiadaczami gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,

b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2."

b) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Jeżeli grunt, budynek lub jego część oraz budowla lub jej część stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy w tym zakresie ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust. 4a-6."

4) w art. 6:

a) ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Osoby fizyczne, z zastrzeżeniem ust. 11, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację na podatek od nieruchomości, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3."

b) ust. 9a-11 otrzymują brzmienie:

„9a. Informacje oraz deklaracje na podatek od nieruchomości mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

10. Obowiązek składania informacji oraz deklaracji na podatek od nieruchomości, o którym mowa w ust. 6 i w ust. 9 pkt 1, dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów niniejszej ustawy.

11. Jeżeli grunt, budynek lub jego część oraz budowla lub jej część stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową, osoby fizyczne składają deklarację na podatek od nieruchomości oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne."

c) ust. 14 otrzymuje brzmienie:

„14. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, określi, w drodze rozporządzenia:

1) sposób przesyłania informacji oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej,

2) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone informacje oraz deklaracje na podatek od nieruchomości

- uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w tych informacjach i deklaracjach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

d) ust. 16 otrzymuje brzmienie:

„16. Poświadczenie przez organ podatkowy złożenia informacji lub deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej odbywa się zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne."

5) w art. 7:

a) ust. 1 pkt 14 otrzymuje brzmienie:

„14) grunty oraz budynki lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego;"

b) w ust. 2 pkt 2-3 otrzymują brzmienie:

„2) publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie gruntów oraz budynków lub ich części zajętych na działalność oświatową;

2a) żłobki i kluby dziecięce oraz prowadzące je podmioty, w zakresie gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części zajętych na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego;

3) instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk, w odniesieniu do gruntów oraz budynków lub ich części, które są niezbędne do realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2020 r. poz. 1796); zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą;"

6) załączniki nr 1 – 3 do ustawy oznacza się jako załączniki 2 – 4.

7) dodaje się załącznik nr 1 w brzmieniu określonym w załączniku do niniejszej ustawy.

Art. 2. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.

Załącznik do ustawy z dnia ....

Załącznik do ustawy dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)

Załącznik nr 1. Budowle

Lp.	Kategoria obiektu	Symbol Klasyfikacji Środków Trwałych		
		grupa	pod-grupa	rodzaj
1.	**Budowle dla górnictwa i kopalnictwa**	2	20	200
2.	**Budowle na terenach elektrowni**	2	20	201
3.	**Budowle na terenach zakładów chemicznych**	2	20	202
4.	**Budowle na terenach zakładów przemysłu ciężkiego, gdzie indziej niesklasyfikowane**	2	20	203
Kategorie 1-4 nie obejmują: – podziemnych wyrobisk górniczych rozumianych jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstała w wyniku robót górniczych – innych niż budowlane części elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych.				
5.	**Rurociągi, linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, przesyłowe**	2	21	210
6.	**Rurociągi sieci rozdzielczej oraz linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, rozdzielcze**	2	21	211
Kategorie 5-6 nie obejmują: – kabli zainstalowanych w kanalizacji kablowej, – kabli zainstalowanych w kanale technologicznym – kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej				
7.	**Autostrady, drogi ekspresowe, ulice i drogi pozostałe**	2	22	220
8.	**Drogi szynowe, drogi kolei napowietrznych lub podwieszanych i kolei podziemnych**	2	22	221
9.	**Drogi lotniskowe**	2	22	222
10.	**Mosty, wiadukty, estakady, tunele**	2	22	223
11.	**Budowle wodne, z wyłączeniem urządzeń melioracji wodnych**	2	22	224
12.	**Urządzenia melioracji wodnych podstawowych**	2	22	225
13.	**Urządzenia melioracji wodnych szczegółowych**	2	22	226
14.	**Budowle sportowe i rekreacyjne**	2	29	290
15.	**Pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane**	2	29	291
16.	**Kotły i maszyny energetyczne**	3		
	Kategoria ta nie obejmuje elementów innych niż fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia.			
17.	**Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania**	4		
	Kategoria ta nie obejmuje elementów innych niż fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia.			
18.	**Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne**	5		

	Kategoria ta nie obejmuje elementów innych niż fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia.			
19.	**Kioski, budki, baraki, domki kampingowe**	8	80	806
	Kategoria ta nie obejmuje tablic reklamowych ustawionych na powierzchni gruntu (niezwiązanych w sposób trwały z gruntem)			

Uzasadnienie

Niniejsza propozycja zmian w zakresie podatku od nieruchomości realizuje dwa podstawowe postulaty wynikające z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. w sprawie SK 14/21. Po pierwsze zaproponowane definicje budynku oraz budowli nie odwołują się przepisów prawa budowlanego. Po drugie w zakresie budowli zrealizowany jest podwyższony standard określoności przepisów prawa podatkowego.

Uwzględniając powołane orzeczenie, a także wyrok Trybunału z dnia 13 września 2011 r. w sprawie P 33/09 należy przyjąć, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powinna zawierać autonomiczne definicje pojęć „budynek" oraz „budowla". Podkreślić jednak należy, że ocena pod tym kątem obowiązujących definicji jest jednak różna.

W art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. definiuje się budynek jako 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. Definicja ta zawiera więc określone elementy, które przesądzają o prawnej kwalifikacji danego obiektu budowlanego jako budynku. Pomimo tego, że ich rozumienie z zastosowaniem reguł egzegezy tekstu prawnego budziło niekiedy wątpliwości interpretacyjne, to należy przyjąć, że w tym zakresie nie można mówić o kwalifikowanej niejasności przepisu, która powodowałaby uznanie go za naruszający wymogi wynikające z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Wadliwości tego przepisu w tym kontekście Trybunał Konstytucyjny nie stwierdził. Zdefiniowania poszczególnych elementów tej definicji podjął się NSA w uchwale z dnia 29 września 2021 r. o sygn. III FPS 1/21. Natomiast za poglądem wyrażonym w wyroku Trybunału w sprawie SK 14/21 należy stwierdzić, że definicja ta nie powinna odwoływać się do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a zatem w proponowanym brzmieniu takiego odwołania nie ma. Zakres tego pojęcia możliwy jest do odtworzenia za pomocą reguł języka powszechnego. Obiekt oznacza bowiem „przedmiot, rzecz; przedmiot poznania i działalności człowieka"[8]. Z kolei „budować" oznacza „być budowanym, wznoszony"[9]. Zatem obiekt budowlany to wzniesiony przedmiot, rzecz.

Zupełnie innej niż przy budynkach techniki legislacyjnej użył ustawodawca przy formułowaniu definicji budowli. Jest to aktualnie definicja negatywna polegająca na stwierdzeniu, że każdy obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego, który nie jest budynkiem jest budowlą. Dodatkowo taką budowlę stanowi urządzenie budowlane w

[8] M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Tom II, L-P, Wydanie VIII, Warszawa 1993, s. 411.
[9] M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Tom I, A-K, Wydanie VIII, Warszawa 1993, s. 213.

rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie zawiera więc w istocie własnych elementów definicyjnych, a odtworzenie na jego podstawie przedmiotu opodatkowania opiera się w całości na analizie regulacji z zakresu prawa budowlanego, które z natury rzeczy powstały w zupełnie innych celach i nie były tworzone z uwzględnieniem standardów podwyższonej określoności właściwych dla prawa podatkowego.

Z powyższych przyczyn w projekcie proponuje się zmianę obowiązujących definicji pojęć „budynek" oraz „budowla", jednak przy użyciu odmiennej techniki legislacyjnej.

W odniesieniu do proponowanej definicji budowli (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) kwestią oczywistą było pozbawienie jej elementu, który odsyła do regulacji z zakresu prawa budowlanego. Jednocześnie złożoność i wielość obiektów budowlanych, które aktualnie podlegają opodatkowaniu jako budowle powoduje, że nie jest, w naszej ocenie, możliwe stworzenie definicji tego pojęcia, która będzie opierała się na określonych ustawowo cechach. W tym zakresie efekt pewności określenia przedmiotu opodatkowania można osiągnąć poprzez enumeratywne wskazanie w ustawie oraz załączniku do ustawy określonych kategorii obiektów, które będą podlegały opodatkowaniu jako budowle.

W przypadku wymienionych w proponowanej definicji budowli obiektów takich jak: przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące do oczyszczania i gromadzenia ścieków, przejazdy, ogrodzenia, place postojowe, place pod śmietniki, a także inne urządzenia techniczne zapewniające możliwość użytkowania budynku lub budowli wskazanej w załączniku nr 1 ustawy zgodnie z ich przeznaczeniem, mamy do czynienia z odwzorowaniem aktualnego zakresu opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jako budowle dla potrzeb podatku od nieruchomości klasyfikuje się również urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.[10] W tym zakresie więc ustawa o podatkach i opłatach lokalnych autonomicznie definiuje przedmiot podatku, przy czym zastrzec należy, że zdefiniowanie go w pewnym fragmencie poprzez cechy funkcjonalne danego urządzenia technicznego (zapewnienie możliwości użytkowania budynku lub budowli zgodnie z przeznaczeniem), czyni zadość standardom konstytucyjnym w zakresie prawa podatkowego. Wniosek taki wynika z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym wskazano na tle tożsamego zakresowo pojęcia „urządzenie budowlane", że przedmiotem podatku od nieruchomości mogą być nie tylko urządzenie techniczne wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, ale także inne urządzenia technicznie (niewymienione w art. 3 pkt 9 u.p.b.), o ile zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

W pozostałym zakresie przedmiot opodatkowania w postaci budowli został zdefiniowany w załączniku nr 1 ustawy. Zestawienie tam zawarte wskazuje rodzajowe nazwy określonych obiektów i przesądza ono o zakresie opodatkowania. Dodatkowo, za pomocne w spełnieniu warunku kwalifikowanej jasności regulacji podatkowych uznano przyporządkowanie

[10] Są to zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2023 r. poz. 682 ze zm.) „urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki".

do tych pojęć określonych symboli Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)[11]. Podkreślić jednak należy, że KŚT ma w tym przypadku charakter pomocniczy, jedynie doprecyzowujący użyte w załączniku pojęcia, co ma duże znaczenie praktyczne, gdyż w większości przypadków podatnicy prowadzący ewidencję środków trwałych nie będą mieli, przy takiej metodzie regulacji, problemów z ustaleniem zakresu opodatkowania.

Ponadto w proponowanym art. 1a ust. 4 wprowadza się regułę, wedle której zmiany w obszarze Klasyfikacji Środków Trwałych pozostają bez wpływu na określony ustawowo zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Rozwiązanie to ma na celu podkreślenie faktu, że przedmiot podatku określa ustawa a zmiany w przepisach statystycznych nie mogą go modyfikować.

W tym miejscu należy zauważyć, że wprawdzie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 zakwestionowano możliwość użycia dla określenia przedmiotu opodatkowania (w stanie faktycznym sprawy podziemnych wyrobisk górniczych) klasyfikacji statystycznych, ale miało to miejsce w stanie prawnym, w którym nie istniało żądne powiązanie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z tymi klasyfikacjami.[12] W tym stanie rzeczy oczywiście nie było dopuszczalne odtwarzanie zakresu opodatkowania w oparciu o przepisy o charakterze podustawowym. Jest to sytuacja odmienna od tej, którą wprowadza niniejszy projekt ustawy. Przedmiot podatku w postaci budowli określa ona w sposób autonomiczny poprzez wyliczenie określonych kategorii obiektów w załączniku. Jedynie dodatkowo, celem łatwiejszej identyfikacji tych budowli – co ma czynić zadość postulatowi podwyższonej

---

[11] Określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. z 2016 r. poz. 1864).

[12] Jak wskazano w tym orzeczeniu: „Dodać jeszcze wypada, że - w opinii Trybunału Konstytucyjnego - w celu zakwalifikowania obiektów i urządzeń usytuowanych w wyrobiskach górniczych, zarówno odkrywkowych, jak i podziemnych, jako obiektów budowlanych nie można posługiwać się przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) - Dz. U. Nr 112, poz. 1316, ze zm.; dalej: rpkob - czy przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) - Dz. U. Nr 242, poz. 1622; dalej: rkśt - wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz. U. Nr 88, poz. 439, ze zm.; dalej u.s.p.). Przepisy u.s.p. przewidują wprawdzie, że Rada Ministrów wprowadza standardowe klasyfikacje i nomenklatury podstawowe do określenia przebiegu i opisu procesów gospodarczych i społecznych, jednak zgodnie z art. 40 ust. 3 u.s.p. omawiane klasyfikacje i nomenklatury, w tym również PKOB i KŚT, stosuje się w statystyce, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w urzędowych rejestrach i systemach informacyjnych administracji publicznej, co oznacza, iż nie mogą one przesądzać o uznaniu danego obiektu za obiekt budowlany czy urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b., a tym samym decydować o jego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (zob. uchwała NSA z 18 grudnia 1997 r., sygn. akt FPK 24/97, ONSA nr 2/1998, poz. 46; wyrok NSA z 20 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 63/09, Legalis, i wyrok WSA we Wrocławiu z 5 stycznia 2011 r., sygn. akt III Sa/Wr 579/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, w których w całości wykluczono możliwość posługiwania się w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości rozważanymi klasyfikacjami i nomenklaturami, oraz uchwała NSA z 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FPS 1/09, ONSA i WSA nr 5/2009, poz. 88, i wydany w jej następstwie wyrok NSA z 30 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 1411/07, Legalis, w których jedynie wyjątkowo dopuszczono, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ostrożne stosowanie tych klasyfikacji i nomenklatur wyłącznie w zakresie odnoszącym się do ustalenia rodzaju budynku, a poza tym za całkowicie wystarczające dla rozstrzygnięcia zawisłej sprawy uznano przepisy u.p.o.l.). Za nieuwzględnieniem wskazanych aktów wykonawczych przy rozstrzyganiu o statusie obiektów i urządzeń w kontekście opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości przemawia poza tym okoliczność, że w prawie podatkowym obowiązuje zasada wyłączności ustawowej, a w konsekwencji rozporządzenie nie może, poza niewielkimi wyjątkami, regulować zagadnień podatkowych (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Dodatkowo z rozważanej zasady należy wyprowadzić regułę interpretacyjną, która zakazuje domniemywania, że akt wykonawczy normuje wskazane zagadnienia, jeśli nie wynika to bezpośrednio z jego treści, z przepisów ustawy zawierającej upoważnienie do jego wydania lub z innych ustaw."

określoności regulacji z zakresu prawa podatkowego – przypisuje ona do określonych kategorii obiektów właściwe oznaczenie KŚT. Mając jednak na uwadze poczynione w załączniku zastrzeżenia odnoszące się do określonych kategorii budowli, nie ma pełnego przełożenia KŚT na zakres opodatkowania. Zatem odtworzenie przedmiotu podatku w postaci budowli możliwe jest wyłącznie w oparciu o ustawową definicję oraz załącznik do ustawy, a nie KŚT.

Wykorzystania klasyfikacji statystycznych w wymiarze i poborze podatków nie można wykluczyć, gdy nie stanowią one samodzielnej podstawy do ustalenia zakresu opodatkowania. W proponowanym brzmieniu przedmiot podatku od nieruchomości nie jest definiowany w akcie wykonawczym lecz w załączniku do ustawy, który stanowi jej integralną część. Zakres użytych w nim pojęć może być jednak zrekonstruowany nie tylko przy pomocy językowej metody wykładni, ale także z uwzględnieniem ich przyporządkowania do KŚT. Nie jest to metoda nieznana prawu podatkowemu. Podkreślić należy, że klasyfikacje statystyczne wykorzystywane są w podatkach dochodowych czy podatku od towarów i usług dla ustalenia właściwej stawki podatku. Pomimo tego, że wykorzystania ich do celów podatkowych nie przewidziano wprost w art. 40 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej[13], to jednak stan taki ma miejsce. Z art. 217 Konstytucji RP wynika, że określanie stawek podatku, podobnie jak jego przedmiotu, powinno następować w drodze ustawy. Skoro więc taka metoda regulacji, czyniąca zadość kluczowej z punktu widzenia standardów konstytucyjnych zasadzie podwyższonej określoności oraz ustawowej wyłączności w zakresie kształtowania istotnych elementów podatku, nie jest kwestionowana w zakresie podatków dochodowych czy podatku od towarów i usług, to zgodna z prawem jest także proponowana regulacja. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego[14] oraz prawie Unii Europejskiej.[15] W szczególności w wyroku Trybunału z dnia 3 kwietnia 2001 r. w sprawie K. 32/99 badano zgodność użycia klasyfikacji statystycznych na potrzeby podatku od towarów i usług, na gruncie którego w odniesieniu do określenia zakresu tego podatku oraz innych jego elementów konstrukcyjnych, sformułowano zarzut naruszenia m.in. art. 217 Konstytucji. Takiej niezgodności Trybunał nie stwierdził wskazując w obszernym uzasadnieniu wyroku argumenty, które potwierdzają zgodność z Konstytucją proponowanej definicji budowli. W szczególności w orzeczeniu tym wskazano: „Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że posłużenie się w załączniku do ustawy opublikowanym w Dzienniku Ustaw nomenklaturą i symbolami zaczerpniętymi z klasyfikacji nie narusza sformułowanego w art. 217 konstytucji wymagania ustawowego normowania prawa daninowego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wykorzystanie standardów klasyfikacyjnych i nomenklatury GUS poprzez załączniki do ustawy eliminuje zarzut regulowania materii podatkowej aktami niższej rangi. Na potrzeby ustalenia podatku znaczenie normatywne ma bowiem załącznik rangi ustawowej, a nie klasyfikacja, z której załącznik ten czerpie nomenklaturę."

---

[13] Tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 773.

[14] Zob. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2001 r. (sygn. akt K. 32/99), OTK 2001, nr 3 poz. 53.

[15] Zob. art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE, z którego wynika, iż przy stosowaniu stawek obniżonych do poszczególnych kategorii towarów państwa członkowskie mogą stosować Nomenklaturę Scaloną (a więc klasyfikację statystyczną) do precyzyjnego określenia zakresu danej kategorii.

Nie bez znaczenia dla wykorzystania w załączniku do ustawy symboli KŚT ma fakt, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie budowle, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podstawę ich opodatkowania stanowi zasadniczo wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę do obliczania amortyzacji (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Co do zasady są to więc środki trwałe ujęte w prowadzonej przez podatnika ewidencji. Z tego powodu powiązanie definicji budowli dla celów podatku od nieruchomości z zaszeregowaniem do odpowiedniego kodu KŚT jest rozwiązaniem spójnym systemowo. W większości przypadków, na podstawie dokonanego na potrzeby podatku dochodowego zaliczenia danego obiektu do określonej kategorii środka trwałego, możliwe będzie dokonanie jego klasyfikacji pod podatku od nieruchomości. Podkreślić jednak ponownie należy, że poprawność takiego działania, mając na uwadze samą treść definicji, jak i wskazane w załączniku do ustawy wyłączenia, wymaga analizy zarówno treści art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jak i tegoż załącznika a nie poprzestania na ustaleniu właściwego kodu KŚT.

Uwzględniając przypadki, w których budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej nie stanowią środków trwałych (nie są ujęte w prowadzonej ewidencji), w projekcie zastrzeżono, że budowle i ich części podlegają opodatkowaniu bez względu na to, czy stanowią środki trwałe w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych i czy dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych (art. 2 ust. 1 pkt 3). Rozwiązanie to oznacza, że również w takich sytuacjach budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej będą opodatkowane, a ich prawidłowej kwalifikacji zgodnie z definicją z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz załącznikiem do ustawy będzie dokonywał podatnik, który składa stosowną deklarację lub informację na podatek od nieruchomości. Samodzielnie będzie on też w tej sytuacji określał podstawę opodatkowania takich budowli, stanowiącą zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. ich wartość rynkową. W przypadku ewentualnych trudności związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania, stosownie do art. 4 ust. 7 i 8 u.p.o.l., organ podatkowy ustala tę wartość w drodze opinii biegłego powołanego spośród rzeczoznawców majątkowych. Z kolei, gdy podatnik nie posiadający budowli w ewidencji środków trwałych (a więc nie mogący skorzystać z ułatwienia, jakim jest jej identyfikacja poprzez określony kod KŚT), będzie miał problemy z jej prawidłową kwalifikacją na gruncie załącznika do ustawy, będzie on mógł skorzystać z uprawnienia do uzyskania pisemnej informacji z Urzędu Statystycznego w Łodzi. Analogiczny tryb właściwy będzie również w przypadku podatników, u których budowle wskazane w załączniku stanowią środki trwałe, a którzy mają wątpliwości w zakresie ich prawidłowej kwalifikacji na gruncie nomenklatury KŚT oraz organów podatkowych, które kwestionują zaszeregowanie budowli do określonego środka trwałego. Taki sposób rozwiązywania wątpliwości interpretacyjnych na gruncie nomenklatury statystycznej używanej w podatku od towarów i usług nie został zakwestionowany w powołanym już wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K. 32/99.

Zaproponowany w załączniku do ustawy katalog obiektów klasyfikowanych jako budowle zasadniczo powinien być zbieżny z aktualnym zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Założenie to realizuje m.in. wprowadzenie do katalogu wyłączeń od opodatkowania budowli odpowiadających zakresowi użytego w art. 3 pkt 4 ustawy – Prawo

budowlane pojęcia „obiekt małej architektury". Tego rodzaju obiekty aktualnie zostały wyłączone z definicji budowli. Ponadto w poszczególnych kategoriach obiektów wymienionych w załączniku, uwzględniając aktualne brzmienie art. 3 pkt 3 i 3a u.p.b., proponuje się wyłączenie z zakresu pojęcia „budowla" ich części niebudowlanych, w tym, określonych rodzajów kabli. Za wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 za zasadne przyjęto także wyłączenie z opodatkowania podziemnych wyrobisk górniczych rozumianych jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstałą w wyniku robót górniczych.

Jednoznacznie jednak należy stwierdzić, że w naszej ocenie, nie jest możliwe pełne odwzorowanie w projektowanych przepisach zakresu opodatkowania obowiązującego na gruncie aktualnych regulacji u.p.o.l. Nie jest to możliwe mając na uwadze nieprecyzyjność regulacji prawa budowlanego, co wyraża się w licznych toczących się sporach podatkowych w odniesieniu do opodatkowania określonych kategorii budowli. Należy więc zakładać, że wprowadzone definicje mogą spowodować zmiany w zakresie opodatkowania, co w niektórych przypadkach może przyczynić się do wzrostu podatku od budowli, a w innych do spadku dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. **Jest to jednak niezbędny koszt związany z wprowadzeniem nowych, bardziej precyzyjnych regulacji, jakie muszą ponieść podatnicy oraz jednostki samorządu terytorialnego.** Przyczyni się to do ograniczenia sporów na tle podatku od nieruchomości, co wpłynie na zmniejszenie obciążeń związanych z prowadzeniem postępowań podatkowych i sądowoadministracyjnych po obu stronach, a także będzie sprzyjało realizacji zasady pewności prawa.

W przypadku budynku proponuje się w projektowanym art. 1a ust. 1 pkt 2 oparcie definicji tego pojęcia na obowiązujących, i co ważne określonych w ustawie podatkowej kryteriach, bez odwołania się do regulacji z zakresu prawa budowlanego (obiekt budowlany, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający fundamenty oraz dach). Wobec ich niezdefiniowania w ustawie podatkowej, a także braku stosownego odesłania do innych regulacji prawnych, mają one charakter pojęć autonomicznych. Przy ustalaniu ich zakresu zasadne jest posłużenie się regułami wykładni językowej.

Dodatkowo należy uwzględnić, że obowiązujące odesłanie do pojęcia obiektu budowlanego w ustawie – Prawo budowlane powoduje, że w skład budynku wchodzą instalacje zapewniające możliwość jego wykorzystywania zgodnie z przeznaczeniem (art. 3 pkt 1 u.p.b.). Zatem chcąc podkreślić fakt, że tego rodzaju instalacje nie są odrębnym przedmiotem opodatkowania, proponuje się, aby definicja budynku zawierała również ten element.

Pozostawienie opisowej definicji budynku przy jednocześnie bardziej szczegółowej metodzie określenia budowli w samej definicji oraz katalogu obiektów wymienionych w załączniku do ustawy powoduje, że nie można wykluczyć sytuacji, w której dany obiekt wypełnia jednocześnie definicję budynku oraz budowli. Jako przykład posłużyć mogą zbiorniki i silosy. Aktualnie pierwszeństwo przy prawnej kwalifikacji danego obiektu ma definicja budynku, gdyż budowlą jest tylko taki obiekt budowlany, który nie spełnia cech budynku. W

projekcie zasada ta zostanie odwrócona. W pierwszej kolejności należy weryfikować dany obiekt pod kątem zaliczenia go do kategorii budowli. Jeżeli taka kwalifikacja nastąpi, to bezprzedmiotowa jest analiza cech definicyjnych budynku. Budynkiem w myśl projektowanej definicji może być bowiem wyłącznie taki obiekt budowlany, który nie jest budowlą.

Ponieważ zdefiniowany jako budowle przedmiot podatku od nieruchomości nie musi stanowić nieruchomości ani obiektu budowlanego, zasadna była zmiana we wprowadzeniu do art. 2 ust. 1 u.p.o.l. poprzez usunięcie zwrotu, wedle którego opodatkowaniu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane. W projektowanym brzmieniu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wskazane w ustawie przedmioty opodatkowania (grunty, budynki i ich części oraz budowle i ich części) bez względu na to, czy stanowią nieruchomości lub obiekty budowlane. Konsekwentnie należało więc w tych miejscach obowiązującej ustawy, w których odnosi się ona do nieruchomości oraz obiektów budowlanych, uwzględnić wskazaną zmianę (art. 2 ust. 3 pkt 1 i 3; art. 2 ust. 4; art. 3 ust. 1 i ust. 4; art. 6 ust. 6, ust. 9a-11, ust. 14 oraz ust. 16; art. 7 ust. 1 pkt 14 oraz ust. 2 pkt 2-3).

4. Koncepcja 3.

USTAWA

z dnia

o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1. W ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 1a ust. 1:

a) skreśla się pkt 1 i pkt 2;

b) po pkt. 7 dodaje się pkt 8 i pkt 9 w brzmieniu:

„8) urządzenie budowlane – urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki;

9) Klasyfikacja Środków Trwałych – klasyfikacja stanowiąca załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1864)."

2) w art. 2.

a) w ust. 1:

– pkt 2 i 3 otrzymuje brzmienie:

„2) budynki lub ich części, wymienione w załączniku nr 1 do ustawy,

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, wymienione w załączniku nr 2 do ustawy."

– po pkt. 3 dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) urządzenia budowlane."

b) po ust. 1 dodaję się ust. 1a, ust. 1b, ust. 1c i ust. 1d w brzmieniu:

„1a. Za budynki lub ich części oraz budowle lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3 uznaje się także obiekty, które nie podlegają amortyzacji albo nie są amortyzowane.

1b. Budynki lub ich części oraz budowle lub ich części są klasyfikowane na podstawie Klasyfikacji Środków Trwałych, jeżeli przepisy ustawy wskazują symbole tej klasyfikacji.

1c. Przedmiotem podatku są także budynki nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

1d. W skład budynku nie wlicza się obiektów pomocniczych obsługujących dany budynek takich jak chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie."

3) po art. 2 dodaje się art. 2a i art. 2b w brzmieniu:

„Art. 2a. 1. Zmiany w Klasyfikacji Środków Trwałych wprowadzone po dniu wejścia w życie ustawy nie powodują zmian w wysokości opodatkowania budynków lub ich części oraz budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3."

Art. 2b. 1. W przypadku utraty dochodów z opodatkowania budowli z powodu zmiany definicji budowli i budynku gminie, na jej wniosek, przysługuje z budżetu państwa w latach 2026 – 2028 zwrot utraconych dochodów.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zasady i tryb wypłacania rekompensaty, o której mowa w ust. 1, kierując się potrzebą zabezpieczenia budżetów gmin przed skutkami zmniejszonych wpływów podatkowych z opodatkowania budowli i budynków."

4) w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) mieszkalnych, za wyjątkiem domów letniskowych - .... zł od 1 m² powierzchni użytkowej,"

5) załączniki nr 1 – 3 do ustawy oznacza się jako załączniki 3 – 5.

6) dodaje się załącznik nr 1 i 2 w brzmieniu określonym w załączniku do niniejszej ustawy.

Art. 2. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.

Załączniki nr 1 i 2 do ustawy z dnia ....

Załącznik nr 1 do ustawy dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)

Załącznik nr 1. Budynki

Kategoria obiektu	Symbol Klasyfikacji Środków Trwałych		
	grupa	pod-grupa	Rodzaj
BUDYNKI I LOKALE ORAZ SPÓŁDZIELCZE PRAWO DO LOKALU UŻYTKOWEGO I SPÓŁDZIELCZE WŁASNOŚCIOWE PRAWO DO LOKALU MIESZKALNEGO	**1**		
BUDYNKI NIEMIESZKALNE		**10**	
Budynki przemysłowe			101
Budynki transportu i łączności			102
Budynki handlowo-usługowe			103
Zbiorniki, silosy i budynki magazynowe			104
Budynki biurowe			105
Budynki szpitali i inne budynki opieki zdrowotnej			106
Budynki oświaty, nauki i kultury oraz budynki sportowe			107
Budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa			108
Pozostałe budynki niemieszkalne			109
BUDYNKI MIESZKALNE		**11**	
Budynki mieszkalne			110
LOKALE, SPÓŁDZIELCZE PRAWO DO LOKALU UŻYTKOWEGO ORAZ SPÓŁDZIELCZE WŁASNOŚCIOWE PRAWO DO LOKALU MIESZKALNEGO		**12**	
Lokale niemieszkalne, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego			121
Lokale mieszkalne, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu Mieszkalnego			122

Załącznik nr 1 do ustawy dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)

Załącznik nr 2. Budowle

Kategoria obiektu	Symbol Klasyfikacji Środków Trwałych		
	grupa	pod-grupa	rodzaj
OBIEKTY INŻYNIERII LĄDOWEJ I WODNEJ	**2**		
KOMPLEKSOWE BUDOWLE NA TERENACH PRZEMYSŁOWYCH		**20**	
Budowle dla górnictwa i kopalnictwa			200
Budowle na terenach elektrowni			201
Budowle na terenach zakładów chemicznych			202
Budowle na terenach zakładów przemysłu ciężkiego, gdzie indziej niesklasyfikowane			203

Grupa ta nie obejmuje: - podziemnych wyrobisk górniczych rozumianych jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstała w wyniku robót górniczych - innych niż budowlane części elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych.			
RUROCIĄGI, LINIE TELEKOMUNIKACYJNE I ELEKTROENERGETYCZNE		**21**	
Rurociągi, linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, przesyłowe			210
Rurociągi sieci rozdzielczej oraz linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, rozdzielcze			211
Podgrupa ta nie obejmuje: - kabli zainstalowanych w kanalizacji kablowej, - kabli zainstalowanych w kanale technologicznym - kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej			
INFRASTRUKTURA TRANSPORTU		**22**	
Autostrady, drogi ekspresowe, ulice i drogi pozostałe			220
Drogi szynowe, drogi kolei napowietrznych lub podwieszanych i kolei podziemnych			221
Drogi lotniskowe			222
Mosty, wiadukty, estakady, tunele			223
Budowle wodne, z wyłączeniem urządzeń melioracji wodnych			224
Urządzenia melioracji wodnych podstawowych			225
Urządzenia melioracji wodnych szczegółowych			226
POZOSTAŁE OBIEKTY INŻYNIERII LĄDOWEJ I WODNEJ		**29**	
Budowle sportowe i rekreacyjne			290
Pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane			291
KOTŁY I MASZYNY ENERGETYCZNE	**3**		
Grupa ta nie obejmuje elementów innych niż fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia.			
MASZYNY, URZĄDZENIA I APARATY OGÓLNEGO ZASTOSOWANIA	**4**		
Grupa ta nie obejmuje elementów innych niż fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia.			
MASZYNY, URZĄDZENIA I APARATY SPECJALISTYCZNE	**5**		
Grupa ta nie obejmuje elementów innych niż fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia.			
NARZĘDZIA, PRZYRZĄDY, RUCHOMOŚCI I WYPOSAŻENIE, GDZIE INDZIEJ NIESKLASYFIKOWANE	**8**		
NARZĘDZIA, PRZYRZĄDY, RUCHOMOŚCI I WYPOSAŻENIE, GDZIE INDZIEJ NIESKLASYFIKOWANE		**80**	
Kioski, budki, baraki, domki kampingowe			806
Rodzaj ten nie obejmuje tablic reklamowych ustawionych na powierzchni gruntu (niezwiązanych w sposób trwały z gruntem)			

Uzasadnienie

Zgodnie z projektowanymi przepisami zarówno budynki (ich części), jak i budowle (ich części) podlegające opodatkowaniu zostały wymienione w dwóch załącznikach do ustawy z podaniem ich symbolu KŚT. Argumenty przemawiające za dopuszczalnością użycia symboli

statystycznych dla doprecyzowania zakresu podatku od nieruchomości zostało przedstawione w uzasadnieniu do koncepcji 2 omówionej w niniejszej ekspertyzie.

Rozwiązanie to realizuje sformułowany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego wymóg zdefiniowania zarówno budowli jak i budynku w ustawie podatkowej. Ich wyliczenie we wspomnianych załącznikach stanowi wykonanie zgłaszanego nie tylko w nauce prawa podatkowego postulatu precyzyjnego określenia przedmiotu podatku w postaci ww. obiektów budowlanych. Przede wszystkim zostaną zlikwidowane ciągłe spory dotyczące tego, czy dany obiekt jest budynkiem czy też budowlą (np. silos, stadiony, stacje transformatorowe). Problemy te zarówno podatnik jak i organ podatkowy będą rozwiązywali w oparciu o KŚT i objaśnienia do niej. Jeżeli w dalszym ciągu będą wątpliwości, istnieje możliwość wystąpienia o opinię do urzędu statystycznego. Ten tryb postępowania jest możliwy tylko w razie przyjęcia tej koncepcji, ponieważ zarówno budynki jak i budowle są klasyfikowane na podstawie KŚT. W przypadku zdefiniowania budynku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, w oderwaniu od KŚT, takiej możliwości nie będzie. Jest to niewątpliwa zaleta projektowanych przepisów, potwierdzona w praktyce na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych. W ten sam sposób będą rozwiązywane problemy dotyczące tego, czy dany obiekt jest budynkiem, budowlą czy też urządzeniem nie podlegającym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jeżeli nie ma takiego urządzenia wymienionego w załącznikach – nie podlega ono opodatkowaniu. Przyjęcie tej koncepcji umożliwi rozwiązanie np. trwającego już lata sporu dotyczącego tego, czy stacja transformatorowa jest elementem sieci energetycznej, urządzeniem budowlanym, budynkiem, czy też urządzeniem nie podlegającym opodatkowaniu.

Za klasyfikowaniem na podstawie KŚT na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków przemawia również to, że w ten sposób zminimalizowane zostaną wątpliwości interpretacyjne dotyczące występującego w u.p.o.l pojęcia „budynki mieszkalne". Są to zgodnie z KŚT „... obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem." Definicja ta ma duże znaczenie nie tylko przy opodatkowaniu budynku mieszkalnego, ale i gruntu z nim związanego, który nie jest traktowany jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nawet wówczas, gdy jest we władaniu przedsiębiorcy (zob. art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Wprowadzenie autonomicznej definicji budynku do ustawy uniemożliwi stosowanie tej reguły, a przez co nasili spory na tym tle.

Ustawowe wyliczenie budynków i budowli podlegających opodatkowaniu w oparciu o KŚT nie oznacza, że opodatkowaniu będą jedynie budynki i budowle stanowiące środki trwałe. Budowle – tak jak obecnie - będą opodatkowane w przypadku ich związania z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli budowla jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, to podlega opodatkowaniu bez względu na to czy jest amortyzowana. Amortyzacja budowli będzie miał wpływ na zasady ustalania podstawy opodatkowania (wartość amortyzacyjna brutto) - dokładnie tak jak teraz.

Nic się także w tym aspekcie nie zmienia w zasadach opodatkowania budynków. Opodatkowaniu będą podlegać wszystkie budynki, w tym także nie związane z prowadzeniem

działalności gospodarczej. Wysokość opodatkowania budynków – tak jak teraz - będzie zależna do ich rodzaju. Najwyżej będą opodatkowane budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie tejże działalności, a najniższa stawka będzie stosowana w stosunku do budynków mieszkalnych wykorzystywanych w celach mieszkaniowych.

Przedmiotem podatku, tak jak obecnie, będą też urządzenia budowlane zdefiniowane w art. 1a ust. pkt 8 projektu. Zostały one wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 4.

W skład budynków mieszkalnych, w świetle projektu, nie wchodzą obiekty pomocnicze takie jak chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie. Obiekty te, stanowiące budowle, będą podlegały opodatkowaniu, jeżeli będą związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W projektowanych przepisach przyjęto, że zmiany wprowadzone w KŚT po dniu wejścia w życie ustawy nie powodują zmian w wysokości opodatkowania budynków oraz budowli. Zmiany te mogą, ale nie muszą, zostać uwzględnione w załącznikach do ustawy. To ustawodawca zadecyduje o zmianach w przedmiocie podatku od nieruchomości we właściwej formie – zmieniając ustawę podatkową.

Wprowadzenie zmian w klasyfikowaniu budynków i budowli może w niektórych gminach spowodować spadek dochodów z ich opodatkowania. Chcąc się przed tym zabezpieczyć proponuje się wprowadzenia swoistego „wentyla bezpieczeństwa". Polega on na tym, że gminie, która będzie miała niższe dochody z opodatkowania budynków i budowli z budżetu państwa w pierwszych latach obwiązywania przepisów zostanie na jej wniosek wypłacona rekompensata.

W zmienionym art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) wyłączono domy letniskowe z kategorii budynki mieszkalne. Domy letniskowe (rekreacyjne) będę podlegały, co obecnie wzbudza wiele kontrowersji, podatkiem obliczonym wg tzw. stawek pozostałych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy).

xxxXxxx

Wyżej przedstawiono, wraz z uzasadnieniem, trzy projekty przepisów regulujących opodatkowanie budowli i budynków. Wszystkie one uwzględniają wymogi wskazane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 roku.

Pierwszy z nich sprowadza się do przeniesienia do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definicji budowli i budynku z ustawy – Prawo budowlane. Zaletą, ale jednocześnie wadą tego projektu jest to, że w zasadzie utrzymuje on obowiązujące zasady opodatkowania budynków i budowli, z tym, że definicje tych pojęć zawarte są – jak chciał Trybunał – w ustawie podatkowej. Przyjęcie tego projektu nie rozwiązuje żadnego z wielu problemów związanych z opodatkowaniem tych obiektów. Stad też naszym zdaniem projekt ten nie powinien być uchwalony. Został on przygotowany „na wszelki wypadek", gdyby nie został zaakceptowany – z różnych powodów - projekt 2 albo 3.

W drugim projekcie budowle stanowiące przedmiot podatku zostały wskazane w załączniku do ustawy bazującym na KŚT. W ten sposób zrealizowane zostały powszechnie zgłaszane postulaty sprecyzowania pojęcia „budowla" jako przedmiotu podatku od nieruchomości.[16] Przyjęcie tego rozwiązania będzie skutkowało tym, że podatkowi będzie podlegał obiekt wymieniony w załączniku do ustawy, a ewentualne wątpliwości będą mogły być rozwiązywane w oparciu o opinie organów statystycznych, co sprawdza się w innych podatkach.

W projekcie tym pozostawiona została nieco zmodyfikowana definicja budynku, bez odwołania do przepisów prawa budowlanego. Definicja ta funkcjonuje już wiele lat i nie przysparza tak dużych problemów jak definicja budowli. Była ona przez ten czas przedmiotem analizy w orzecznictwie sądowym i piśmiennictwie, przez co wyjaśnione zostały główne wątpliwości związane z jej stosowaniem w praktyce.

W koncepcji trzeciej – najdalej idącej – zarówno budowle jak i budynki zostały wskazane w załącznikach powiązanych z KŚT. Takie określenie przedmiotu podatku pozwala na rozwiązanie kilku dzisiaj występujących sporów interpretacyjnych przedstawionych w uzasadnieniu tej koncepcji.

Naszym zdaniem, przedmiotem dalszych prac legislacyjnych powinny być koncepcja 2 i 3. W obu, w sposób identyczny, rozwiązany jest zasadniczy problem, jakim jest obecnie brak precyzyjnego kryterium decydującego o tym, co to jest budowla i co się na nią składa (część budowlana i cześć techniczna). Tego problemu nie rozwiązuje koncepcja 1. Mniej znaczące są problemy związane z podatkowaniem budynków, ale one także zostały uwzględnione, najszerzej w koncepcji 3.

To ustawodawca powinien zadecydować o wyborze jednej z tych propozycji. Jako osoby, które wiele lat zajmują się podatkiem od nieruchomości mamy nadzieję, że zrealizowana zostanie koncepcja 2 albo 3.

CENTRUM EKSPERCKIE
UNIWERSYTETU W BIAŁYMSTOKU
ul. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok
tel. 600 906 676, tel. 508 937 003, e-mail: ce@uwb.edu.pl
www.centrumeksperckie.uwb.edu.pl
NIP: PL 5423244232 • REGON: 36112147400000 • KRS: 0000550705

Białystok, dnia 17 października 2023 r.

prof. dr hab. Rafał Dowgier

prof. dr hab. Leonard Etel

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

prof. dr hab. Mariusz Popławski

[16] Zwracał na to uwagę nie tylko TK i NSA, co podniesiono wyżej, ale także wielokrotnie Rzecznik Praw Obywatelskich – zob. pismo skierowane do Ministra Finansów, V.511.185.2014.EG, https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/Wyst%C4%85pienie%20RPO%20do%20Ministra%20Finans%C3%B3w%20ws.%20definicji%20%20%E2%80%9Ebudowli%E2%80%9D%20dla%20cel%C3%B3w%20podatkowych%2C%2011%20pa%C5%BAdziernika%202019.pdf (dostęp z 15.10.2023 r.).