t. LXXVII • nr 5/2024 (911) • DOI 10.33226/0137-5490.2024.5.1

Prof. dr hab. Leonard Etel

Uniwersytet w Białymstoku
ORCID: 0000-0001-8065-2276
e-mail: etel@uwb.edu.pl

Trzy wyroki Trybunału Konstytucyjnego w sprawie opodatkowania budowli i budynku

Three judgments of the Constitutional Court on the taxation of structures and buildings

Streszczenie

Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych od początku jej obowiązywania nie zawierała kryteriów pozwalających na jednoznaczne zakwalifikowanie budynku i budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W pierwszym okresie obowiązywania (do 2002 r.) wskazywano, że przyczyną tego stanu rzeczy jest brak definicji budowli, przy jednoczesnym bardzo ogólnym zdefiniowaniu budynku. W efekcie w 2003 r. do ustawy zostały wprowadzone powiązane definicje budynku i budowli, odsyłające do prawa budowlanego. Konstrukcja tych definicji w 2011 r. po raz pierwszy była przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego, który wydając wyrok interpretacyjny, nie wyeliminował tych przepisów z systemu prawa. W wyroku w sprawie P 33/09 Trybunał wskazał natomiast ustawodawcy potrzebę szybkiej zmiany definicji budowli. W następstwie tego orzeczenia przygotowane zostały dwa projekty ustaw zawierających nowe definicje, ale nie doczekały się one uchwalenia. Sprawa trafiła w 2017 r. po raz drugi do Trybunału. Wydał on znowu wyrok interpretacyjny (SK 48/15), który nie zmniejszył jednak narastających sporów co do kwalifikacji tych obiektów jako przedmiotów opodatkowania. W roku 2023 Trybunał w wyroku rozstrzygającym sprawę klasyfikacji silosów (SK 14/21) postanowił stwierdzić niezgodność z Konstytucją przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawierających definicję budowli i nakazać zmianę definicji budynku. W związku z tym w ciągu 18 miesięcy od dnia ogłoszenia tego wyroku we wskazanej ustawie powinny się pojawić nowe definicje analizowanych pojęć. Celem artykułu jest przedstawienie możliwych do wprowadzenia w tak krótkim czasie zmian tych definicji, z uwzględnieniem wymogów sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny. Optymalną koncepcją realizacji zaleceń Trybunału jest zdefiniowanie budowli i budynku w załącznikach do ustawy, z podaniem ich symboli statystycznych.

Słowa kluczowe: budowla, budynek, opodatkowanie nieruchomości

Abstract

The Act of 12 January 1991 on Local Taxes and Fees from the beginning of its validity did not contain criteria allowing for the unambiguous qualification of buildings and structures for the purposes of property taxation. In the first period of validity (until 2002), it was indicated that the reason for this state of affairs was the lack of a definition of a structure, with a very general definition of a building at the same time. As a result, in 2003, related definitions of buildings and structures were introduced to the Act, referring to the construction law. The construction of these definitions in 2011 was the subject of analysis for the first time by the Constitutional Tribunal, which, when issuing an interpretative judgment, did not eliminate these provisions from the legal system. In the judgment in case P 33/09, the Tribunal indicated to the legislator the need to quickly change the definition of a structure. Following this judgment, two draft laws containing new definitions were prepared, but they were not adopted. The case was referred to the Tribunal for the second time in 2017. It issued another interpretative judgment (SK 48/15), which did not, however, reduce the growing disputes regarding the qualification of these objects as objects of taxation. In 2023, the Tribunal, in its judgment resolving the case of the classification of silos (SK 14/21), decided to find the provisions of the Act on Local Taxes and Fees containing the definition of a structure to be inconsistent with the Constitution and to order a change in the definition of a building. Therefore, within 18 months from the date of announcement of this judgment, new definitions of the analysed concepts should appear in the indicated act. The aim of the article is to present possible changes to these definitions in such a short time, taking into account the requirements formulated by the Constitutional Tribunal. The optimal concept for implementing the recommendations of the Tribunal is to define a structure and a building in the annexes to the act, providing their statistical symbols.

Keywords: structure, building, property taxation

JEL: K20, K21, K29, K40

creative commons
Uznanie autorstwa 3.0 Polska

Wprowadzenie

Od początku obowiązywania ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[1], w której uregulowany jest podatek od nieruchomości, jednym z podstawowych problemów były wątpliwości dotyczące zasad opodatkowana budynków i budowli (Etel & Ruśkowski, 1996, s. 62 i n.). Wynikały one z ukształtowania podstawy opodatkowania w zakresie tych obiektów. W przypadku budowli jest to wartość amortyzacyjna brutto wyrażona w złotówkach, a budynków – powierzchnia użytkowa wyrażona w metrach kwadratowych. I stąd bierze się duża różnica pomiędzy opodatkowaniem budynku na podstawie jego powierzchni i budowli według jej wartości[2]. Podatnicy w każdym przypadku pojawienia się wątpliwości co do klasyfikacji obiektów budowlanych chcą, aby były one opodatkowane jako budynki, ponieważ wówczas podatek jest niższy. W tym stanie rzeczy można zasadnie twierdzić, że dopóki będą istniały duże różnice w opodatkowaniu, nie ustaną spory co do tego, czy dany obiekt jest budynkiem, czy też budowlą. No chyba, że w ustawie pojawią się doskonałe definicje budynku i budowli, niepozostawiające wątpliwości przy klasyfikowaniu tych obiektów na potrzeby opodatkowania. Jak pokazują jednak przeszło dwudziestoletnie doświadczenia w definiowaniu tych pojęć i ich interpretacji, w tym przez Trybunał Konstytucyjny (TK), skonstruowanie takich definicji jest bardzo trudne.

Celem publikacji jest odpowiedź na dwa pytania. Pierwsze z nich to pytanie o to, dlaczego przez 20 lat w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych były utrzymywane wadliwe i powszechnie krytykowane definicje budowli i budynku. Drugie pytanie dotyczy tego, co trzeba zrobić po wydaniu przez TK w 2023 r. wyroku derogacyjnego stwierdzającego niezgodność z Konstytucją przepisów zawierających definicję budowli.

Z uwagi na liczbę skarg trafiających do sądów administracyjnych w sprawie opodatkowania budowli i budynków bardzo dobrze się stało, że TK zdecydował się w końcu na wyeliminowanie z ustawy wadliwych przepisów. Należy żałować, że stało się to dopiero za trzecim razem. Zasadniczą jednak winę za tak długi okres obowiązywania w u.p.o.l. „bubla" prawnego ponosi ustawodawca, który pomimo masowej krytyki tych przepisów nie zmienił.

We wskazanym przez TK 18-miesięcznym terminie należy wprowadzić do u.p.o.l. nowe definicje budowli i budynku z podaniem ich symboli z Klasyfikacji Środków Trwałych. W ten sposób wyeliminuje się szereg wątpliwości interpretacyjnych, ale nie wszystkie. Zasadniczym bowiem powodem ich powstawania jest, co już zostało podniesione, odmienny sposób ustalania podstawy opodatkowania budowli (wartość amortyzacyjna) i budynku (powierzchnia użytkowa). Budowle i budynki powinny być opodatkowane według ich wartości. Przeprowadzenie tych zmian nie jest jednak możliwe w krótkim czasie.

Geneza sporu dotyczącego rozumienia pojęć budowli i budynku

W latach 1991–2002 w u.p.o.l. była jedynie definicja budynku. Budowla była przedmiotem podatku, ale pojęcie to nie było ustawowo zdefiniowane, co rodziło problemy interpretacyjne. Na potrzeby opodatkowania przyjmowano powszechnie (Etel & Ruśkowski, 1996, s. 63) definicję budowli zawartą w ustawie z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane[3]. Podnoszono, że jeżeli obiekt budowlany nie miał cech budynku z definicji zawartej w u.p.o.l., to była to budowla. Dopiero w 2003 r., po 11 latach obowiązywania u.p.o.l., wprowadzono definicję budowli, w zasadzie pokrywającą się z wcześniejszym jej rozumieniem. W obowiązującym do dziś art. 1a (słowniczek ustawowy) wprowadzono nie tylko definicję budowli, ale także nową definicję budynku. Budynkiem – zgodnie art. 1a ust. 1 u.p.o.l. – jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Definicję budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy) powiązano z definicją budynku, stwierdzając, że jest 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.

Już po wprowadzeniu tych definicji okazało się, że problemów związanych z ustalaniem tego, jak opodatkować budynki i budowle, wcale nie ubyło – wręcz przeciwnie, zaczęły one narastać (Etel & Presnarowicz, 2003, s. 22–24). Głównym mankamentem tych definicji jest ich powiązanie z bliżej nieokreślonym prawem budowlanym. Dodatkowo już wówczas wskazywano, że w ustawie – Prawo budowlane zawarte jest jedynie przykładowe wyliczenie obiektów budowlanych, które należy uznawać za budowle (Etel & Presnarowicz, 2003, s. 23). Pomimo tych zastrzeżeń upowszechnił się pogląd, zgodnie z którym to przepisy ustawy – Prawo budowlane określają, czym jest budynek i budowla jako przedmioty podatku od nieruchomości (Kałążny, 2020, s. 102). Nie trzeba nadmiernie uzasadniać, że prawo budowlane nie jest najlepszym miejscem do określania przedmiotu opodatkowania. Prawo podatkowe musi charakteryzować się tzw. podwyższonym standardem określoności wynikającym z art. 84 i 217 Konstytucji (Dowgier, 2023, s. 68–70). Podatnik musi wiedzieć, od czego ma płacić podatek. Nie może być zatem tak, że decyduje o tym przykładowe wskazanie budowli w prawie budowlanym.

Wyrok TK z 13.09.2011 r.

Wydawało się, że argumenty te spowodują, że TK, który w 2011 r. zajął się opodatkowaniem wyrobisk górniczych, stwierdzi niekonstytucyjność definicji budowli i budynku[4]. Tak się jednak nie stało. Trybunał w wyroku interpretacyjnym wskazał m.in., że za budowlę można uznać jedynie obiekt budowlany wymieniony w art. 3 pkt 3 u.p.b., innych przepisach tej ustawy i załącznikach do niej, jak również obiekty określone jako budowla w innych ustawach „okołobudowlanych". Trybunał w ten sposób przedstawił zgodne z Konstytucją rozumienie budowli podlegającej opodatkowaniu (Borszowski & Stelmaszczyk, 2016, s. 56). Po tym wyroku w orzecznictwie sądowym i piśmiennictwie w zasadzie

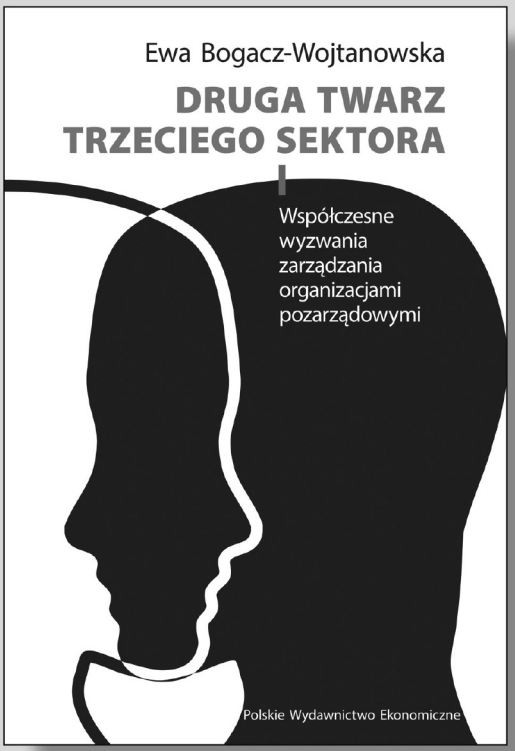
Postanowienie TK z 15.12.2020 r., S 3/20, OTK-A 2020, nr 73.
Wyrok TK z 3.07.2001 r. K. 32/99, nr 32, poz. 385.
Wyrok TK z 13.09.2011 r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.
Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.
Wyrok TK z 18.10.2023 r., SK 23/19, Lex nr 3615776.

Prof. dr hab. Leonard Etel

Kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. Specjalizuje się w lokalnym prawie podatkowym i ordynacji podatkowej.

Prof. dr hab. Leonard Etel

Head of the Department of Tax Law at the Faculty of Law, University of Bialystok. Specialises in local tax law and tax ordinance.



NOWOŚĆ

Ewa Bogacz-Wojtanowska

DRUGA TWARZ TRZECIEGO SEKTORA. WSPÓŁCZESNE WYZWANIA ZARZĄDZANIA ORGANIZACJAMI POZARZĄDOWYMI

Książka składa się z pięciu rozdziałów. W każdym, oprócz osadzenia w różnorodnych ramach koncepcyjnych i teoretycznych, autorka pokazuje wyniki badań zarówno światowych, jak i polskich badaczy, a także próbuje dokonać pewnych podsumowań. Tam, gdzie polski trzeci sektor jest nieco odmienny, pokazuje w szczególności owe różnice, jak również wyjaśnia ich przyczyny. W każdym rozdziale Czytelnik znajdzie także różne konkretne przykłady zachodzących procesów i zjawisk w organizacjach pozarządowych lub w ich otoczeniu, które przybliżają omawiane zagadnienia. W pierwszym rozdziale omówiono zmiany, jakie zaszły w ostatnich trzydziestu latach w rozumieniu, czym są organizacje pozarządowe, oraz przedstawiono dowody ich stopniowej hybrydyzacji. W drugim rozdziale omówiono światowe megatrendy, które wpływają na funkcjonowanie organizacji pozarządowych i transformują je. Dużo uwagi poświęcono także procesom upodabniania się organizacji pozarządowych do przedsiębiorstw. Trzeci rozdział dotyczy przede wszystkim tradycyjnych funkcji pełnionych przez organizacje pozarządowe. Prezentuje także zmiany w realizacji tych funkcji. Rozdział czwarty poświęcono w całości dysfunkcjom i nieprawidłowościom zarządzania organizacjami pozarządowymi. Rozdział piąty dotyczy zmagania się organizacji z paradoksami. Na koniec rozdziału autorka przybliża dwa dominujące w literaturze przedmiotu modele radzenia sobie z paradoksami w zarządzaniu organizacjami pozarządowymi.

Monografia jest opracowaniem skierowanym przede wszystkim do badaczy trzeciego sektora, jego liderów, ale także wszystkich tych, którym nie jest obca troska o rozwój i powodzenie społeczeństwa obywatelskiego w Polsce i na świecie.

Więcej informacji na stronie www.pwe.com.pl