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

ARTYKUŁY/ARTICLES

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

przestano zwracać uwagę na definicję budowli z ustawy podatkowej. Liczyło się jedynie to, czy dana budowla była z „nazwy" wymieniona w przepisach prawa budowlanego (Brzezicki i in., 2013, s. 57–64).

Trybunał w powołanym wyroku bardzo krytycznie ocenił obowiązujące definicje budynku i budowli. Wskazał, że potrzebna jest ich gruntowna zmiana, która może pójść albo w kierunku poprawienia tych definicji w ustawie – Prawo budowlane, albo wprowadzenia autonomicznych definicji do ustawy podatkowej. Oba te kierunki działań zostały podjęte przez rząd, ale nie doczekały się realizacji.

Przygotowany został projekt ustawy z 4.11.2013 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, w którym zawarto nową definicję budowli, bazującą na Klasyfikacji Środków Trwałych oraz zmodyfikowano definicję budynku[5]. W ten sposób chciano zrealizować zalecenia wynikające z wyroku TK z 13.09.2011 r. nakazujące wprowadzenie do u.p.o.l. autonomicznych definicji budynku i budowli, niepowiązanych z prawem budowlanym. Projekt ten jednak w tym kształcie nie został uchwalony.

W 2016 r. Minister Infrastruktury i Budownictwa podjął prace nad wprowadzeniem Kodeksu urbanistyczno-budowlanego, w którym zdefiniowano pojęcia budynku i budowli[6]. W przepisach wprowadzających ten kodeks zmieniona miała być również u.p.o.l., poprzez wprowadzenie nowych definicji. Ten projekt także nie doczekał się realizacji. W latach następnych nie podejmowano działań legislacyjnych zmierzających do zmiany analizowanych definicji.

Wyrok TK z 13.12.2017 r.

Kolejną okazją do skasowania wadliwych definicji był rok 2017, w którym przed TK stanęła sprawa odpowiedzi na pytanie, czy jeżeli dany obiekt (kontener telekomunikacyjny) ma wszystkie cechy budynku z definicji ustawowej, to może być opodatkowany jako budowla? Trybunał w tym przypadku, dostrzegając niedostatki ustawowych definicji budynku i budowli, zamiast stwierdzić ich niezgodność z Konstytucją, wydał wyrok interpretacyjny. Podniósł w nim, niezbyt odkrywczo, że jeżeli dany obiekt ma wszystkie cechy z definicji budynku, to nie może być opodatkowany jako budowla[7]. Wyrok ten, z którego sentencją należało się zgodzić, niczego nie zmienił w sprawie identyfikowania budowli i budynków na potrzeby opodatkowania (Dowgier, 2018, s. 4).

Mankamenty nadal obowiązujących definicji budowli i budynku spowodowały znaczny wzrost skarg trafiających do NSA. W postanowieniu sygnalizacyjnym NSA z 22.10.2018 r. (II FSK 2983/17) skierowanym do Prezesa Rady Ministrów zauważono, że elementy konstrukcyjne podatku, w tym dotyczące przedmiotu opodatkowania, winny wprost wynikać z ustawy podatkowej, a nie być uregulowane w innych ustawach niepodatkowych. Nie powinno być tak, że przedmiot podatku regulują w istocie akty prawne niemające nic wspólnego z prawem podatkowym (prawo budowlane czy też prawo energetyczne). Sąd zauważył również, że brzmienie przepisu podatkowego (art. 1a pkt 2 u.p.o.l.) nie uległo zmianie od 1.01.2003 r., natomiast zmianom podlegały definicje i pojęcia zawarte w ustawach pozapodatkowych, co prowadzić może do znaczących, a jednocześnie nie zawsze zamierzonych zmian w opodatkowaniu budowli.

Podobnie Trybunał w postanowieniu sygnalizacyjnym z 15.12.2020 r. (S 3/20), wskazał Sejmowi i Senatowi oraz Ministrowi Finansów mankamenty art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., polegające na zawarciu w tym przepisie odwołania do przepisów prawa budowlanego, co nie pozwala na zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie na podstawie przepisów ustawy podatkowej.

Na potrzebę precyzyjnego określenia przedmiotu podatku od nieruchomości wskazywano też w literaturze przedmiotu (Etel, 2012, s. 405). Poza zarzutem nieprecyzyjnego powiązania analizowanych definicji z prawem budowlanym omówiono bardzo trafnie błędy logiczne w ich konstrukcji (Morawski, 2010, s. 25–33).

W sprawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości mocno zaangażował się Rzecznik Praw Obywatelskich. Skierował on sześć wystąpień do Ministra Finansów, wskazując w nich na pilną potrzebę zmian analizowanych definicji[8]. Podnosił w nich negatywne skutki spowodowane w praktyce stosowaniem tych przepisów ustawy.

Pomimo powszechnego przekonania o potrzebie prawidłowego określenia przedmiotu podatku od nieruchomości, przepisy zawierające analizowane definicje dalej obowiązywały i rodziły duże rozbieżności w orzecznictwie sądowym. Zjawisko to w literaturze określano jako „reklasyfikacja" budynków na budowle w orzecznictwie sądowym (Morawski, 2009, s. 50). Ciągłe spory z tym związane doprowadziły do wydania uchwały siedmiu sędziów NSA w sprawie opodatkowania silosów[9]. W uchwale tej, nie negując powołanego wyżej wyroku TK, stwierdzono, że aby dany obiekt budowlany mógł być opodatkowany jako budynek, musi mieć, poza cechami budynku wynikającymi z definicji ustawowej, dodatkowo parametr powierzchni. Natomiast obiekty, których cechą charakterystyczną jest pojemność, powinny być opodatkowane jako budowle[10].

Wyrok TK z 4.07.2023 r.

Wyżej powołana uchwała nie spowodowała jednak wygaśnięcia sporów co do tego, jak należy odróżniać budowlę od budynku. Argumentacja w niej podniesiona została zakwestionowana w kolejnej skardze do TK, gdzie wskazano, że nie było podstaw do modyfikowania w uchwale NSA ustawowej definicji budynku poprzez wprowadzenie dodatkowej przesłanki – powierzchni. Trybunał w wyroku z 4.07.2023 r. (SK 14/21) stwierdził niezgodność z Konstytucją obowiązującej od 20 lat definicji budowli i powiązanej z nią definicji budynku.

Trybunał wskazał, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Ponadto TK stwierdził, że przepis ten traci moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyro-

ku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej. Trybunał, uzasadniając wyrok, podkreślił, że art. 84 i art. 217 Konstytucji przewidują podwyższony standard określoności prawa podatkowego. Zgodnie z nim wszystkie istotne elementy konstrukcji podatku (w tym jego przedmiot) muszą być określone w ustawie podatkowej. W zakwestionowanej definicji budowli i budynku jest natomiast nieprecyzyjne odesłanie do przepisów prawa budowlanego. Dodatkowo TK podniósł, że odesłanie do ogólnego pojęcia „przepisów prawa budowlanego" jako dziedziny prawa administracyjnego, a nie do samej ustawy – Prawo budowlane, powoduje, że określenie przedmiotu opodatkowania może nastąpić nie tylko w ustawie, lecz potencjalnie także w akcie rangi podustawowej. Narusza to ewidentnie konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego (Etel, 2023, s. 37–41). Argumentacja ta, chociaż nienowa, doprowadziła jednak TK do wydania wyroku derogacyjnego, eliminującego definicję budowli z ustawy. Dobrze, że tak się stało, ponieważ wydanie kolejnego wyroku interpretacyjnego utrwaliłoby na lata problemy związane z opodatkowaniem budowli i budynków.

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku sformułował warunki, jakie musi spełniać nowa definicja budowli na potrzeby opodatkowania. Powinna być ona zawarta w u.p.o.l., bez odwołań do ustaw spoza prawa podatkowego. Zmieniona powinna być także definicja budynku, gdzie jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego. Warto podkreślić, że TK nie dopuszcza możliwości „udoskonalenia" tych definicji w ustawie – Prawo budowlane i stosowanie ich na potrzeby opodatkowania, na którą to możliwość wskazywał TK w wyroku z 11.09.2011 r. (P 33/09). Muszą to być autonomiczne definicje zawarte w u.o.p.l., bez żadnych odesłań do ustaw niepodatkowych. Definicje te powinny być wprowadzone do u.p.o.l. w ciągu 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku, co miało miejsce 10.07.2023 r.

Nowe definicje budynku i budowli – możliwe warianty po wyroku TK

Zasadniczą przeszkodą w całościowym zreformowaniu obowiązujących dziś reguł opodatkowania budowli i budynków jest krótki czas na realizację zmian. Z wyroku TK wynika, że powinny one pójść w kierunku wprowadzenia nowych definicji i to nie później niż do początku 2025 r. W takim czasie na pewno nie można przygotować i uchwalić sygnalizowanych w piśmiennictwie gruntownych zmian regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości (Etel & Dowgier, 2013, s. 113 i n.). Należy się skoncentrować jedynie na kształcie prawnym nowych definicji budowli i budynku, chociaż, co już zostało zasygnalizowane, nie jest to działanie, które definitywnie rozwiąże wszystkie problemy związane z klasyfikowaniem tych obiektów na potrzeby opodatkowania.

Uwzględniając wymogi sformułowane przez TK, możliwe są trzy koncepcje nowych definicji. Pierwsza z nich to przeniesienie do u.p.o.l., z niezbędnymi modyfikacjami, definicji dotyczących budynku i budowli z ustawy – Prawo budowlane. Definicje te, umieszczone w słowniczku do u.p.o.l., nie zawierałyby odesłania do przepisów prawa budowlanego. Zaletą tej koncepcji jest to, że jest odtworzeniem dzisiaj obowiązujących regulacji, z tym, że umieszczonych w ustawie podatkowej. Są to regulacje dobrze znane i stosowane od wielu lat, przez co nie wywołają nieprzewidywalnych skutków 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 brak kryteriów rozróżnienia budynku i budowli jako przedmiotu podatku. Definicje ogólne, zbliżone do dzisiaj stosowanych na podstawie prawa budowlanego, w dalszym ciągu nie pozwolą na ścisłe rozróżnienie tych przedmiotów opodatkowania. Drugim nierozwiązanym problemem jest brak jednolitego rozumienia budowli i tego, co się na nią składa. Definicja budowli z prawa budowlanego umieszczona w u.p.o.l. dalej będzie niewystarczająca przy ustalaniu, jakie części budowli podlegają opodatkowaniu (cześć budowlana i część techniczna). Z tych też powodów koncepcja ta, niejako utrwalająca dzisiejsze problemy związane z opodatkowaniem tych obiektów, powinna być odrzucona.

Druga koncepcja określenia budynku i budowli bazuje na tym, że TK nie stwierdził niezgodności z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., gdzie zawarta jest definicja budynku. Z wyroku wynika jedynie, że „ustawodawca wprowadzając nową definicję legalną budowli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, która nie będzie odwoływała się do ustaw niepodatkowych, powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną budynku, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., która również odwołuje się do »przepisów prawa budowlanego«". Zmiana definicji budynku może zatem sprowadzać się do wyrzucenia z niej odesłania do przepisów prawa budowlanego. Nie jest to trudne do zrealizowania z uwagi na to, że definicja budynku z ustawy – Prawo budowlane (art. 3 pkt 2) jest praktycznie identyczna z definicją w słowniczku do u.p.o.l. Za pozostawieniem tej definicji w ustawie przemawia to, że wszystkie cechy budynku w niej zawarte doczekały się szczegółowej analizy w orzecznictwie sądowym i literaturze (Etel i in., 2020, s. 32–50).

W koncepcji drugiej budowla może być zdefiniowana poprzez wskazanie w załączniku do u.p.o.l. obiektów podlegających opodatkowaniu z podaniem ich symbolu z Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). Załącznik stanowiłby zamkniętą listę budowli, których identyfikację ułatwiałoby ich powiązanie z KŚT. Wszelkie wątpliwości dotyczące klasyfikacji budowli mogłyby być rozstrzygane przez organy statystyczne w opiniach wydawanych na wniosek organu podatkowego albo podatnika. Wykorzystanie symboli statystycznych ma miejsce w konstrukcji podatku od towarów i usług (obniżone stawki podatkowe) i podatkach dochodowych (amortyzacja środków trwałych). Rozwiązanie to nie jest kwestionowanie w orzecznictwie TK oraz prawie UE[11]. W wyroku TK z 3.04.2001 r. (K 32/99) 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".

Zgodnie z koncepcją trzecią, zarówno budynki, jak i budowle podlegające opodatkowaniu mogą być wymienione w dwóch załącznikach do ustawy z podaniem ich symbolu KŚT. W ten sposób, poprzez zdefiniowanie nie tylko budowli, ale i budynków na podstawie klasyfikacji, ograniczone zostaną ciągłe problemy z ustaleniem tego, czy dany obiekt jest budynkiem, czy też budowlą (np. kontenery telekomunikacyjne, silosy, stadiony, stacje transformatorowe). Będą one rozstrzygane na pierwszym etapie z wykorzystaniem KŚT i objaśnień do niej. Następnie, jeżeli w dalszym ciągu będą wątpliwości, istnieją możliwości wystąpienia o opinię do urzędu statystycznego. Warto podkreślić, że zaprezentowany tryb rozstrzygania tych sporów jest możliwy tylko w razie przyjęcia tej koncepcji, ponieważ zarówno budynki, jak i budowle są klasyfikowane na podstawie KŚT. W przypadku przyjęcia definicji ogólnej budynku w u.p.o.l. bez podania symbolu KŚT takiej możliwości nie będzie. Budynek będzie identyfikowany na podstawie jego cech zawartych w definicji, przez co urzędy statystyczne nie będą właściwe do jego klasyfikowania. W dalszym ciągu nie będzie wiadomo, jak opodatkować np. silosy, które są budowlami w rozumieniu KŚT, a jednocześnie mają wszystkie cechy budynku z definicji ustawowej.

Za klasyfikowaniem na podstawie KŚT nie tylko budowli, ale i budynków przemawia również to, że w ten sposób mogą zostać zminimalizowane problemy wskazane przez TK w wyroku z 18.10.2023 r. (SK 23/19) dotyczącym opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych. Garaż w budynku mieszkalnym powinien być, jak wskazał TK, opodatkowany według najniższych stawek, tzw. mieszkalnych. Realizacja tego nakazu wymaga przede wszystkim określenia tego, co to jest budynek mieszkalny, a obowiązująca ustawa milczy na ten temat. Natomiast jest to pojęcie zdefiniowane w KŚT. Są to „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". Przyjęcie rozumienia budynku, w tym mieszkalnego, z KŚT umożliwia po niewielkich zmianach przepisów u.p.o.l. stosowanie tzw. stawek mieszkalnych do garaży znajdujących się w takich budynkach.

Wyliczenie w załącznikach budynków i budowli podlegających opodatkowaniu na podstawie KŚT nie oznacza, że opodatkowaniu będą podlegać jedynie budynki i budowle stanowiące środki trwałe. Budowle będą nadal opodatkowane jedynie w przypadku ich związania z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast wszystkie budynki, tak jak ma to miejsce w obowiązującej ustawie, będą opodatkowane (w tym także niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej).

Reasumując tę cześć rozważań, należy stwierdzić, że koncepcja trzecia jest, w mojej ocenie, najlepsza z wyżej zaprezentowanych. Przede wszystkim jej wprowadzenie umożliwi wyeliminowanie w znacznym stopniu trwających od wielu lat sporów dotyczących tego, czym się różni budowla od budynku i co składa się na budowlę (część budowlana i część techniczna). Jej zaletą jest również to, że o tym, czy silos albo kontener jest budynkiem, czy budowlą, nie będzie musiał rozstrzygać TK. Sprawę załatwi opinia urzędu statystycznego.

Wnioski

Odpowiadając na postawione na wstępie pytanie o to, dlaczego tak długo utrzymywano w u.p.o.l. wadliwe definicje, należy stwierdzić, że złożyły się na to dwie okoliczności: mała aktywność ustawodawcy i wydanie wyroków interpretacyjnych przez TK w 2011 i 2017 r. Reakcja ustawodawcy na jednomyślną i powszechną krytykę analizowanych przepisów powinna być zdecydowanie szybsza. Tymczasem, po dwóch nieudanych próbach przygotowania zmian, przez ostatnich kilka lat nie były prowadzone żadne prace legislacyjne. Nowe definicje powinny się pojawić w u.p.o.l. zaraz po pierwszym wyroku TK. Brak tych działań doprowadził do zasypania sądów administracyjnych skargami na wadliwość tych przepisów.

Drugą przyczyną dwudziestoletniego obowiązywania tych przepisów było stanowisko TK w dwóch pierwszych wyrokach, gdzie dostrzegając wady analizowanych definicji, Trybunał nie zdecydował się na ich wyeliminowanie z obrotu prawnego z powodu niekonstytucyjności. To, że definicje odsyłają do przepisów niepodatkowych przy definiowaniu przedmiotu podatku, co jest bezdyskusyjnie niezgodne z art. 217 Konstytucji, TK wskazał już w pierwszym wyroku. Argument ten jednak dopiero w 2023 r. zdecydował o stwierdzeniu niekonstytucyjności tych definicji. Trybunał w ostatnim wyroku nie sformułował żadnego innego zarzutu w stosunku do zaskarżonych przepisów niż te, które bardzo szeroko i celnie wskazał już we wcześniejszych orzeczeniach.

Odpowiadając na drugie pytanie, czyli co trzeba zrobić po stwierdzeniu niekonstytucyjności analizowanych regulacji, należy opowiedzieć się za wprowadzeniem do u.p.o.l. definicji budynku i budowli bazującej na KŚT. Taki sposób określenia obiektów na potrzeby opodatkowania wyeliminuje większość problemów dotyczących tego, czym się różni budynek od budowli i jakie elementy składowe tworzą budowlę. Większość, ale nie wszystkie, ponieważ zasadnicza przyczyna problemów z opodatkowaniem tych obiektów nie jest związana z przedmiotem podatku, tylko podstawą opodatkowania. Już na wstępie zasygnalizowano, że podstawą opodatkowania budowli jest ich wartość amortyzacyjna, a budynków powierzchnia użytkowa. Obiekty o małej powierzchni, a dużej wartości podatnik zawsze będzie chciał opodatkować jako budynki. Podstawą opodatkowania wszystkich obiektów budowlanych powinna być ich wartość, a nie powierzchnia (Etel, 2023, s. 38–41). Realizacja tego postulatu formułowanego w literaturze nie jest jednak możliwa w krótkim czasie (Felis i in., 2023, s. 50–82).

Przypisy/Notes

[1] Dz.U. z 2023 r., poz. 70, dalej: u.p.o.l.

[2] W przypadku opodatkowania kontenera energetycznego o wartości 1 mln zł i powierzchni użytkowej 16 m² jako budynku kwota podatku według maksymalnych stawek w 2023 r. wynosi po zaokrągleniu 460 zł (16 m² × 28,78 zł). Gdy kontener ten zostanie zakwalifikowany jako budowla, kwota podatku wynosi 20 000 zł (1 mln zł × 2%).

[3] Dz.U. z 2023 r., poz. 682, dalej: u.p.b.

[4] W wyroku z 13.09.2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), Trybunał orzekł, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji.

[5] Zob. projekt ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw z 4.11.2013 r. https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/188206/katalog/188215#188215 (dostęp: 8.11.2023 r.).

[6] Zob. projekt ustawy kodeksu urbanistyczno-budowlanego z 23.11.2017 r. https://www.gov.pl/static/mi_arch/files/0/1798129/KUB23112017.pdf (dostęp: 8.11.2023 r.).

[7] W wyroku z 13.12.2017 r. (SK 48/15) Trybunał orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

[8] Biuletyn Informacji Publicznej. Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich (2020, 23 stycznia). Sprawa definicji „budowli" w prawie podatkowym. Seminarium eksperckie w Biurze RPO. https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/seminarium-rpo-o-definicji-budowli-w-prawie-podatkowym

[9] Uchwała NSA z 29.09.2021 r. (III FPS 1/21), w której wskazano: „Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 63, poz. 613 ze zm.), 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 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".

[10] Zdaniem NSA mogą istnieć obiekty uznawane przez przepisy za budowlę, które jednocześnie posiadają wszystkie cechy budynku. Jeżeli jednak ich wyróżniającą cechą nie jest powierzchnia użytkowa, a inny parametr – w przypadku zbiorników jest to ich pojemność – obiekty takie powinny być traktowane jako budowle.

[11] Zob. art. 98 ust. 3 dyrektywy 2006/112/WE Rady, 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.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

Borszowski, P., & Stelmaszczyk, K. (2016). *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*. Wolters Kluwer.

Brzezicki, T., Lasiński-Sulecki, K., Łunarski , O., Majka, P., Morawski, W. (red.) & Wantoch-Rekowski, J. (2013). *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*. Wolters Kluwer.

Dowgier, R. (2018). Budynek czy budowla. Kilka uwag na tle wyroku TK z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15). *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, (4), 33–40. https://taxpress.pl/czasopisma/1001-przegl-d-podatkow-lokalnych-i-finansow-samorz-dowych-04-206

Dowgier, R. (2023). Wpływ kontroli abstrakcyjnej sprawowanej przez Trybunał Konstytucyjny na dochodzenie nadpłat podatku od nieruchomości (zagadnienie proceduralne). *Białostockie Studia Prawnicze*, *28*(2), 8–70. https:/doi.org/1015290/bsp.2023.28.02.05

Etel, L. (2012). Co zamiast podatku katastralnego? W: L. Etel & M. Tyniewicki (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*. Temida 2.

Etel, L. (2023). Definicja budowli nie jest zgodna z Konstytucją. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, (9), 37–41. https://taxpress.pl/czasopisma/18589-przegl-d-podatkow-lokalnych-i-finansow-samorz-dowych-9-271-2023

Etel, L., & Dowgier, R. (2013). *Podatki i opłaty lokalne, czas na zmiany*. Temida 2.

Etel, L., & Presnarowicz, S. (2003). *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*. Dom Wydawniczy ABC.

Etel, L., & Ruśkowski, E. (1996). *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*. Dom Wydawniczy ABC.

Etel, L., Dowgier, R., Grzegorz, L., & Pahl, B. (2020). *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*. Wolters Kluwer.

Felis, P., Etel, L., Bem, A., Bernardelli, M., Makowska, A., Malinowska-Misiąg, E., Olejniczak, J., & Otczyk, G. (2023). *Opodatkowanie nieruchomości w Polsce na tle systemów europejskich. Wybrane problemy i propozycje zmian*. Wydawnictwo Instytutu Finansów.

Kałążny, A. (2020). *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*. Wolters Kluwer.

Morawski, W. (2009). *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*. ODDK.

Morawski, W. (2010). Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości. *Przegląd Podatkowy*, (7), 25–33.

Akty prawne/Legal acts

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.

Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych Dz.U. z 2023 r., poz. 70.

Ustawa z 7.07.1994 r. Prawo budowlane Dz.U. z 2023 r., poz. 682 ze zm.

Orzecznictwo/Judgments

Postanowienie NSA z 22.10.2018 r., II FSK 2983/17, Lex nr 2604136.

Postanowienie TK z 5.03.2020 r., SK 48/15, OTK-A 2020, nr 20.

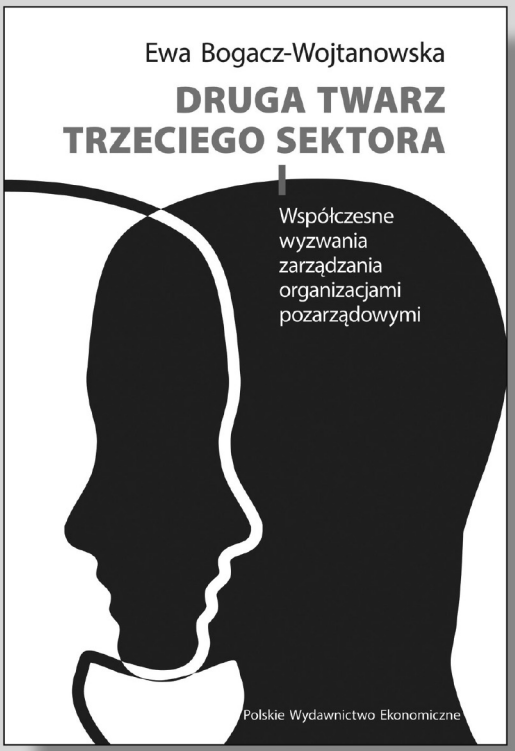
Postanowienie TK z 15.12.2020 r., S 3/20, OTK-A 2020, nr 73.
Wyrok TK z 3.07.2001 r. K. 32/99, nr 32, poz. 385.
Wyrok TK z 13.09.2011 r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.
Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.
Wyrok TK z 18.10.2023 r., SK 23/19, Lex nr 3615776.

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