

# Czy nowa definicja budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości zakończy spory interpretacyjne?

## Will the new definition of a building structure as a subject of real estate tax put an end to interpretation disputes?

dr Krzysztof Radzikowski

Katedra Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0001-6246-8838

### Streszczenie

Kaskadowe powiązania terminologiczne z przepisami prawa budowlanego doprowadziły do patologicznego mechanizmu nowelizacji podatku od nieruchomości bez zmiany ustawy podatkowej, lecz przez zmiany licznej grupy aktów normatywnych, które *prima facie* z podatkami nie mają nic wspólnego. Wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z dnia 4 lipca 2023 r.<sup>1</sup> Ministerstwo Finansów przygotowało nowelizację ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup>, która ma odciąć powiązania z przepisami prawa budowlanego. Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, budowla, definicje w prawie.

### Abstract

Cascading terminological connections with the provisions of construction law have led to a pathological mechanism of amending the real estate tax without changing the tax act, but through changes to a large group of normative acts that, *prima facie*, have nothing to do with taxes. As a result of the Constitutional Tribunal's judgment in case SK 14/21, the Ministry of Finance prepared an amendment to the Act on local taxes and fees, which is intended to cut off connections with the provisions of construction law.

**Keywords:** real estate tax, building structure, definitions in law.

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Podatek od nieruchomości stanowi jedno z najważniejszych źródeł dochodów własnych gmin, największe znaczenie fiskalne ma zaś opodatkowanie budowli (corocznie dowodzą tego zestawienia najbogatszych gmin w Polsce, gdzie czołowe miejsca zajmują te, na których terenie zlokalizowane są duże obiekty górnicze, przemysłowe lub energetyczne).

Mimo że *prima facie* zwięzłe i jasne – przepisy regulujące podatek od nieruchomości budzą liczne wątpliwości interpretacyjne. Najwięcej sporów dotyczy pytania o budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.: czy obejmuje jedynie elementy stricte konstrukcyjne (maszty, fundamenty itp.), czy także ulokowane na nich maszyny i urządzenia techniczne? Wartość maszyn i urządzeń technicznych wielokrotnie przewyższa wartość masztów lub fundamentów, ze względu na wartościową podstawę opodatkowania obciążenie podatkowe wzrasta więc wielokrotnie (art. 4 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy). Jedną z odsłon tego sporu jest opodatkowanie obiektów zlokalizowanych w przestrzeni (bryle) budynku, które nie stanowią jego części i mogą być kwalifikowane odrębnie od niego jako budowle.

Wyrokiem z dnia 4 lipca 2023 r.<sup>3</sup>, poprzedzonym postanowieniem „sygnalizacyjnym” z dnia 15 grudnia 2020 r.<sup>4</sup>, TK zakwestionował art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., który traci moc obowiązującą po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia tego wyroku (do czasu nowelizacji zakwestionowany przepis może być nadal stosowany). W konsekwencji Ministerstwo Finansów opracowało nową definicję budowli na potrzeby podatku od nieruchomości<sup>5</sup>.

Celem niniejszego opracowania jest refleksja nad proponowaną nowelizacją w świetle dotychczasowych wad legislacyjnych art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Dalszą analizę opieram na swoich wcześniejszych opracowaniach dotyczących opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości (wraz z obszernymi odwołaniami do literatury i orzecznictwa)<sup>6</sup>.

## 2. BRZMIENIE I NURTY INTERPRETACYJNE ART. 1A UST. 1 PKT 2 USTAWY Z DNIA 12 STYCZNIA 1991 R.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumie-

niu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (w analizie dotychczasowego stanu prawnego co do zasady pomijam budowle definiowane przez odwołanie do pojęcia urządzenia budowlanego, a zajmuję się wyłącznie budowlami definiowanymi za pomocą pojęcia obiektu budowlanego). Gdy uwzględnić, że w myśl art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>7</sup> obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (brzmienie obowiązujące od dnia 28 czerwca 2015 r.<sup>8</sup>), a w myśl art. 3 pkt 3 tej ustawy budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury (z przykładowym wyliczeniem za pomocą dość szerokich i nieprecyzyjnych pojęć, m.in.: obiekty liniowe, sieci techniczne, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia techniczne)<sup>9</sup>, wadliwość omawianej definicji staje się oczywista – błędne koło (*idem per idem* oraz *ignotum per ignotum*), gdyż budowlą okazuje się... budowla. Najtrafniej wady te obrazuje Wojciech Morawski, który zadał z pozoru absurdalne pytanie: czy słoń jest budowlą? Jeżeli jest obiektem budowlanym, a nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury, to... musi być budowlą<sup>10</sup>. Rozumowanie to dotyczy stanu prawnego obowiązującego do dnia 28 czerwca 2015 r., gdyż obecnie potrzeba jeszcze przysłowiowej cegły albo dwóch desek na krzyż (warunek wzniesienia z użyciem materiałów budowlanych)<sup>11</sup>.

Moim zdaniem jedynym sposobem przerwania błędnego koła w omawianej definicji jest wyodrębnienie dwóch pojęć ukrytych pod nazwą budowli: budowli w rozumieniu prawa budowlanego i budowli w rozumieniu prawa podatkowego, które różnią się instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (w stanie prawnym do dnia 28 czerwca 2015 r. – instalacjami i urządzeniami stanowiącymi całość techniczno-użytkową). „Budowlą podatkową” jest obiekt budowlany, a obiektem budowlanym jest „budowla budowlana”, uzupełniona o wskazane instalacje i urządzenia (precyzyjnie mówiąc, „budowlą podatkową” jest sama „budowla budowlana”, gdy nie zawiera instalacji i urządzeń, a także „budowla budowlana”, która zawiera instalacje i urządzenia, nie będą zaś nią nigdy same instalacje i urządzenia, gdy są pozbawione oparcia w postaci „budowli budowlanej”). Istotą sporu jest oddzielenie instalacji i urządzeń, które nie stanowią „budowli budowlanej”, ale wchodzi w skład „budowli podatkowej”, od wyposażenia, które nie podlega podatkowi od nieruchomości. Jeżeli bowiem „coś” jest (wchodzi w skład) „budowlą budowlaną”, to na pewno będzie (wchodzi w skład) „budowlą podatkową”. Nie można natomiast przeprowadzić wniosku przeciwnego, że jeżeli „coś” nie jest (nie wchodzi w skład) „budowlą budowlaną”, to na pewno nie będzie (nie wejdzie w skład) „budowlą podatkową” (podobnie można mówić o „budynku podatkowym” i „budynku budowlanym”). Tak rozumiana definicja przedmiotu opodatkowania zachowuje racjonalność, aczkolwiek stawia duże wyzwania interpretacyjne.

Prezentowane są dwa przeciwstawne stanowiska dotyczące opodatkowania budowli:

- 1) „rozbioru” i obciążenia podatkiem jedynie części budowlanych (maszyny, fundamenty itp.), podczas gdy wolne od podatku pozostaje jej wyposażenie, albo
- 2) opodatkowanie całości, składającej się z części budowlanych i niebudowlanych, gdyż jedynie w ten sposób budowle realizują swoje funkcje techniczno-użytkowe (ramy niniejszego opracowania nie pozwalają na szczegółowe odesłanie do literatury i orzecznictwa, lecz czynię to we wskazanych wcześniej publikacjach).

Drugie podejście zaciera granicę, gdzie „kończy się” budowla (w szczególności sieć techniczna). Jeśli zastosuje się *reductio ad absurdum*, kolejne przyłączane do niej urządzenia stają się jej częścią. Takie pozornie logiczne rozumowanie, oparte na szerokim rozumieniu omawianej definicji, W. Morawski trafnie określił mianem „konceptji zarażania (przez budowlę)”: wszystko, co ma styczność z budowlą, staje się jej częścią i „zaraża” dalej<sup>12</sup>.

Rysuje się daleko idąca kazuistyka – niemal każdy rodzaj obiektów doczekał się własnej doktryny w kontekście kolejnych zmian stanu prawnego. Samorządowe organy podatkowe stoją na stanowisku, że maszyny i urządzenia techniczne są częścią składową budowli jako przedmiotu opodatkowania, w konsekwencji ich wartość włączają do podstawy opodatkowania. Przez wiele lat podejście to potwierdzały sądy administracyjne, które argumentowały, że dopiero tak rozumiana budowla, a nie tylko elementy stricte konstrukcyjne, stanowi całość techniczno-użytkową, podlegającą opodatkowaniu. Z czasem doszło jednak do rozbieżności orzeczniczych, także kazuistycznie determinowanych rodzajem rozpatrywanych obiektów. Co prawda dominują wyroki opowiadające się za opodatkowaniem „całości” budowli, lecz dość często opodatkowuje się tylko części budowlane (argumentację tę zbudowano odnośnie do transformatorów).

Problem staje się jeszcze bardziej skomplikowany w przypadku maszyn i urządzeń technicznych ulokowanych w lub na budynkach zamiast na wolnostojących masztach czy fundamentach, a idzie przede wszystkim o rozgraniczenie budowli i budynku jako odrębnych przedmiotów opodatkowania. Z jednej strony dostrzega się, że ich definicje są rozłączne – każdy obiekt budowlany może zostać zaliczony tylko do jednej z kategorii, gdy więc spełnia definicję budynku, nie może już stanowić budowli, a maszyny i urządzenia techniczne są jego częścią (podstawą opodatkowania jest powierzchnia użytkowa, „ginie” zaś wartość obiektu). Z drugiej strony, jeżeli dominują funkcje instalacji, budynek wypełniony maszynami i urządzeniami technicznymi, kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, „przestaje” być budynkiem w sensie podatkowym, a „staje się” całością gospodarczą, spełniającą cechy budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. (podstawą opodatkowania jest suma wartości wszystkich elementów składających się na taką całość), albo „rozdziela się” go na budynek i budowlę zlokalizowane na tej samej powierzchni lub w tej samej przestrzeni (dla każdego przedmiotu opodatkowania ustala się odrębnie podstawę opodatkowania). Algorytm interpretacyjny „budowli w budynku” każe w pierwszej kolejności potwierdzić na podstawie kryteriów konstrukcyjnego wyodręb-

nienia lub braku roli służebnej wobec budynku (wystarcza jeden z tych dwóch warunków), że maszyny i urządzenia techniczne zlokalizowane w obrębie (przestrzeni) budynku nie stanowią jego części składowej jako obiektu budowlanego (częściami takimi są jedynie sieci wewnętrzne, przez co dla celów podatku od nieruchomości „ginie” ich wartość, nawet jeżeli stanowią odrębny środek trwały w rozumieniu podatku dochodowego). W dalszej kolejności trzeba rozważyć kryteria dwóch typów budowli przewidzianych w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. w związku z art. 3 pkt 1 i 9 p.b. (najpierw względem pojęcia obiektu budowlanego, następnie względem pojęcia urządzenia budowlanego), gdyż z żadnych regulacji nie wyprowadzimy zakazu lokalizacji budowli w obrębie budynku ani szczególnych zasad opodatkowania tego typu budowli.

### 3. KASKADOWE POWIĄZANIA TERMINOLOGICZNE Z PRZEPISAMI PRAWA BUDOWLANEGO

Jak wynika z cytowanych powyżej przepisów, ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. nie zawiera autonomicznej definicji budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, lecz tworzy kaskadowy system powiązań terminologicznych z przepisami szeroko pojętego prawa budowlanego. Czyni to jednak w bardzo specyficzny sposób. Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. nawiązuje do ustawy – Prawo budowlane i powtarza fragmenty jej regulacji, niemniej nie przenosi definicji budowli z art. 3 pkt 2 i 3 p.b., lecz – jak już wskazano – tworzy własną definicję przedmiotu opodatkowania z użyciem pojęć obiektu budowlanego oraz urządzenia budowlanego (podobnie odnośnie do budynku). Efektywnie tworzą się wielostopniowe odniesienia, które coraz bardziej wykraczają poza intuicyjnie pojmowaną dziedzinę prawa budowlanego. Nie ograniczają się do ustawy – Prawo budowlane, ale obejmują każdy akt normatywny regulujący wznoszenie i utrzymanie obiektów rozpatrywanych jako podlegające podatkom od nieruchomości (bynajmniej nie muszą to być obiekty budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 1 p.b., jak choćby wyrobiska górnicze, do których przepisów ustawy – Prawo budowlane nie stosuje się). W tym sensie przepisami prawa budowlanego stają się przepisy: prawa energetycznego, prawa telekomunikacyjnego, prawa wodnego, prawa geologicznego i górniczego, prawa o ruchu drogowym, prawa o transporcie kolejowym, prawa o ochronie zabytków itd. Mogą one modyfikować bądź zastępować „podstawowe” definicje z ustawy – Prawo budowlane.

Z uwagi na art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>13</sup> przepisy te muszą mieć rangę ustawową (rozporządzenia wykonawcze mogą modyfikować definicje ustawowe na potrzeby prawa budowlanego, niemniej na potrzeby prawa podatkowego trzeba takie modyfikacje odrzucić). Mimo że – jak starałem się wykazać – należy rozgraniczyć budynki i budowle „podatkowe” od „budowlanych”, błędem natomiast pozostaje założenie tożsamości pojęć z obu gałęzi prawa (mimo nazwania ich tym samym terminem) oraz traktowanie budynków „budowlanych” i budowli „budowlanych” jako przedmiotów opodatkowania, to zbieżność nazw i kontekst regulacji prawa budowlanego, do którego odwołuje się ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r., nie pozwalają odrzu-

cać związków między tymi pojęciami i każą założyć wpływ definicji „budowlanych” na definicje „podatkowe”.

Powyższe powoduje, że nowelizacje podatku od nieruchomości dokonują się w badanym zakresie przez zmianę przepisów pozapodatkowych, bez żadnej ingerencji w treść ustawy podatkowej (brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. nie zmieniło się od czasu wejścia w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.<sup>14</sup>).

Najczęściej skutkiem takich zmian okazuje się wyłączenie kolejnych grup obiektów spod zasad ogólnych opartych na art. 3 pkt 1 i 3 lub 9 p.b., a w konsekwencji potrzeba szczególnych algorytmów interpretacyjnych, które często wiążą kolejne akty normatywne w system kaskadowych odniesień terminologicznych (kolejne „piętra” wyjątków od wyjątków). Treść normy podatkowej i jej zmiany wynikają z szerokiego spektrum aktów normatywnych i ich nowelizacji, które kierują się własnymi celami i logiką legislacyjną. Zmiany prawa podatkowego stają się przez to nie tylko nieczytelne, ale również przypadkowe – zarówno dlatego, że ustawodawca nie zdaje sobie sprawy ze „zwrotnego” nawiązania przez prawo podatkowe do aktów normatywnych z dziedziny prawa budowlanego, przez co nie jest świadomy ich skutków fiskalnych, jak i dlatego, że niektórzy uczestnicy procesu legislacyjnego chcą te skutki ukryć przed opinią publiczną. W konsekwencji w szeroko pojętym prawie budowlanym pojawiają się przepisy, które z perspektywy systematyki i treści aktu normatywnego, do którego należą, są zbędne i nie pasują do jego logiki i założeń legislacyjnych, lecz są wprowadzone wyłącznie w celu dokonania bądź uniknięcia zmiany prawa podatkowego.

Paradoksalnie – o obciążeniach daniowych decydują regulacje, które nie tylko nie należą do prawa podatkowego, lecz także mają marginalne znaczenie dla macierzystej gałęzi prawa, przez co wzbudzają niewielkie zainteresowanie specjalistów ze swojej dziedziny i mediów, „po cichu” zaś wpływają w zasadniczy sposób na prawo podatkowe. W oczywisty sposób łamie to zasady przyzwoitej legislacji i oddala realizację postulatu pewności prawa podatkowego, a co więcej – otwiera pole zachowań patologicznych. Kontrowersyjne przepisy są zazwyczaj wprowadzane w toku prac parlamentarnych na szczeblu roboczym przez pojedynczych posłów, najczęściej z argumentacją, że nie chodzi o nic więcej, jak tylko o „uściślenie” czy „dostosowanie” do innych regulacji, czego konsekwencji podatkowych nikt nie jest świadomy.

Co ważne, organy państwa nie tworzą przepisów dotyczących podatku od nieruchomości „dla siebie”, ale „dla samorządu terytorialnego”. Tak jak podatnicy, zmianami jest zaskakiwanych prawie 2,5 tys. gmin, dla których ten podatek stanowi istotne źródło dochodów budżetowych. Jako odrębne związki publicznoprawne, których samodzielność, także majątkowa i finansowa, stanowi wartość konstytucyjną, nie tylko podatnicy, ale i jednostki samorządu terytorialnego powinny funkcjonować w warunkach zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zmiana norm prawa podatkowego bez zmiany przepisów ustaw podatkowych w oczywisty sposób łamie zaś to zaufanie oraz utrudnia szacunek i rekompensatę uszczerbku w dochodach budżetowych gmin. Tego typu sytuacje można zaakceptować jedynie jako wyjątki, lecz od

dłuższego czasu, niezależnie od rezultatów wyborów parlamentarnych i wynikających stąd konstelacji politycznych, są one podstawowym, lecz także patologicznym, mechanizmem nowelizacji podatku od nieruchomości.

#### 4. ORZECZNICTWO TK DOTYCZĄCE ART. 1A UST. 1 PKT 2 USTAWY Z DNIA 12 STYCZNIA 1991 R.

Przed wydaniem orzeczeń wskazanych w uwagach wprowadzających TK dwukrotnie wypowiadał się na temat omawianego przepisu. Mimo uwypuklonych wad legislacyjnych nie usunął go z porządku normatywnego, lecz ograniczył się do tzw. wyroków zakresowo-interpretacyjnych.

W wyroku z dnia 13 września 2011 r. TK potwierdził zgodność z Konstytucją RP jednego ze sposobów rozumienia tego przepisu w odniesieniu do wyrobisk górniczych (*a contrario* odrzucił inne)<sup>15</sup>. W wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. TK podważył zgodność z Konstytucją RP jednego ze sposobów rozumienia omawianego przepisu w odniesieniu do budowli spełniających także definicję budynku (*a contrario* zaakceptował inne)<sup>16</sup>.

Tego rodzaju kazuistyczne podejście bynajmniej nie służy chaosu normatywnego w zakresie opodatkowania budowli, a wręcz przeciwnie – potęguje go, gdyż na dotychczasowe problemy interpretacyjne nakładają się nowe, związane z delimitacją granic „ubytku” części normy prawnej dekodowanej z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Co więcej, powołane orzeczenia niewiele wyjaśniają, a odrzucają jedynie najbardziej skrajne i bezpodstawne hipotezy interpretacyjne dotyczące wybranych kategorii obiektów. Wyrok z dnia 13 września 2011 r. wyklucza jedynie opodatkowanie wartości całego wyrobiska górniczego, na którą składałaby się wartość wydobytej kopaliny, lecz nie przesądza niczego na temat opodatkowania obiektów zlokalizowanych w obrębie wyrobiska górniczego (osłona, klimatyzacja, oświetlenie itp.). Wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r. wyklucza jedynie dwukrotne opodatkowanie tego samego obiektu: raz jako budynku, raz jako budowli, lecz nie przesądza niczego na temat obiektów zlokalizowanych w przestrzeni (bryle) budynku, które nadal mogą być kwalifikowane odrębnie od tego budynku jako budowle (nie stanowią części budynku).

W postanowieniu z dnia 15 grudnia 2020 r. TK zasygnalizował potrzebę inicjatywy ustawodawczej zmierzającej do zmiany definicji legalnej budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zdaniem TK konieczne jest wprowadzenie w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. autonomicznej i pełnej definicji legalnej bez odwołań do aktów prawnych spoza prawa podatkowego wraz z enumeratywnym wyliczeniem budowli stanowiących przedmiot opodatkowania.

W wyroku z dnia 4 lipca 2023 r. TK stwierdził niezgodność art. 1a ust. 1 pkt 2 przywołanej ustawy z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, powtarzając argumentację zaprezentowaną w postanowieniu z dnia 15 grudnia 2020 r. Mając na uwadze potrzebę zachowania ciągłości opodatkowania, termin utraty mocy obowiązującej przez wspomniany art. 1a ust. 1 pkt 2 został odroczone o 18 miesięcy. Pozwoli to ustawodawcy na przygotowanie i wprowadzenie nowej definicji legalnej bez odwołań do ustaw spoza prawa podatkowego. Ustawodawca powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną

budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., która też odwołuje się do przepisów prawa budowlanego.

#### 5. PROPOZYCJA NOWELIZACJI

Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. budowlami są:

- a) obiekty wymienione w załączniku nr 4 do tej ustawy, a także instalacje i urządzenia, jeżeli stanowią wraz z tym obiektem całość techniczno-użytkową,
  - b) części budowlane urządzeń niestanowiących części budowli, o których mowa w lit. a,
  - c) części budowlane elektrowni wiatrowych i elektrowni jądrowych,
  - d) fundamenty pod maszyny i urządzenia, odrębne pod względem technicznym od tych maszyn i urządzeń,
  - e) przyłącza do obiektu budowlanego
- we wszystkich przypadkach wykonane z użyciem wyrobów budowlanych.

Proponuje się także autonomiczną definicję budynku: obiekt, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wykonany z użyciem wyrobów budowlanych, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, również w przypadku gdy jest on częścią obiektu wymienionego w poz. 1-6 załącznika nr 4 do ww. ustawy (art. 1a ust. 1 pkt 1).

Uzupełniający charakter mają definicje:

- 1) obiektu budowlanego – jest nim budynek lub budowla (proponowany art. 1a ust. 1 pkt 2a);
- 2) całości techniczno-użytkowej – jest nią zespół elementów, które są niezbędne do realizacji określonego celu gospodarczego, powiązanych ze sobą w taki sposób, że żaden z nich nie może zrealizować tego celu samodzielnie, a brak któregokolwiek z tych elementów uniemożliwia jego realizację (proponowany art. 1a ust. 1 pkt 2b);
- 3) trwałego związania z gruntem – jest nim takie związanie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się na inne miejsce (proponowany art. 1a ust. 1 pkt 2c).

Zgodnie z zamierzeniami projektodawcy nowelizacja ma doprecyzować i wyeliminować wątpliwości interpretacyjne dotyczące obecnych przepisów, z zachowaniem *status quo* w zakresie zasad opodatkowania (nie zmienia, lecz wyjaśnia dotychczasowy stan prawny). Dotyczy to także „przestrzennego zbiegu” różnych przedmiotów opodatkowania. Z jednej strony, budowle lub ich części podlegają opodatkowaniu również wtedy, gdy są umiejscowione wewnątrz budynku (m.in. sieci techniczne, wobec których budynek pełni funkcję ochronną). Umieszczenie budowli lub jej części w budynku nie oznacza, że przedmiotem opodatkowania jest wyłącznie budynek, z pominięciem obiektu znajdującego się w jego wnętrzu. Jeżeli w budynku położona jest budowla lub jej część niestanowiąca integralnej części tego budynku, to stanowi odrębny od budynku przedmiot opodatkowania. Z drugiej strony, części obiektów kompleksowych lub niejednorodnych, stanowiących budowle wskazane w poz. 1-6

załącznika, będą budynkiem, jeżeli spełniają jego definicję (pozostałe obiekty wyliczone w załączniku zawsze będą budowlami).

## 6. OCENA PROPONOWANEJ NOWELIZACJI

Każda zmiana brzmienia przepisu sugeruje zmianę treści wynikającej z niego normy prawnej, niemniej w prawie podatkowym wyróżnia się zarówno zmiany „uściślające” („doprecyzowujące”, „interpretacyjne”, „wyjaśniające” czy „potwierdzające” poprzedni stan prawny), jak i zmiany o charakterze prawotwórczym (faktycznie zmieniające stan prawny). Zmiana treści normy prawnej jest więc jedynie hipotezą interpretacyjną<sup>17</sup>, przeważnie zaś oba poglądy pojawiają się w ramach tego samego sporu interpretacyjnego, a zmiana potwierdza jedną z poprzednio możliwych wykładni spornego przepisu<sup>18</sup>. Nie inaczej jest w omawianym przypadku – projektodawca podkreśla uściślający charakter zmiany, lecz w dużej mierze potwierdza ona jedną z dotychczas funkcjonujących wersji wykładni spornego przepisu. W zakresie zasadniczego wyliczenia w załączniku nr 4 do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. projektodawca uznaje za budowlę cały obiekt wraz z maszynami i urządzeniami technicznymi, które są z nim powiązane fizycznie i funkcjonalnie (tworzą całość techniczno-użytkową), w zakresie pozostałych obiektów opowiada się natomiast za „rozbior” budowli i opodatkowuje jedynie części budowlane (m.in. elektrownie wiatrowe). Potwierdza także możliwość odrębnego opodatkowania budowli zlokalizowanych w przestrzeni (bryle) budynku oraz traktowania zbiorników (np. silosy, elewatory) jako budowli, mimo że spełniają dotychczasową definicję budynku, gdy czytać ją literalnie, lecz nie pełnią funkcji budynku, nie mają kondygnacji i nie cechują się powierzchnią użytkową w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.

Zarysowane podejście pozostaje zgodne z zasadniczym nurtem orzecznictwa sądów administracyjnych, aczkolwiek w niektórych przypadkach od niego odbiega. Przykładowo dotychczasowe orzecznictwo „rozbiera” transformatory, podczas gdy teraz mają podlegać opodatkowaniu jako całość techniczno-użytkowa (tak przynajmniej uważa projektodawca).

Nowelizacja potwierdza rozdzielność „podatkowego” i „budowlanego” rozumienia pojęć budynku i budowli (dotychczas wyraźne różnice zachodziły jedynie w zakresie budowli). Rezygnacja ze sformułowania syntetycznego na rzecz enumeratywnego wyliczenia pogłębia kazuistyczne podejście do poszczególnych typów obiektów rozpatrywanych jako przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Uwagę zwraca także zmiana warunku „wzniesienia” (definicja obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 *in fine* p.b.) na „wykonanie” z użyciem wyrobów budowlanych. Dotychczasowe sformułowanie odnosi się do procesu budowlanego w docelowej lokalizacji, podczas gdy nowe dopuszcza posadowienie gotowych obiektów bez prowadzenia prac budowlanych (o ile „same w sobie” zawierają wyroby budowlane).

## 7. PODSUMOWANIE

Co do zasady proponowana nowelizacja realizuje zalecenia TK i spełnia najważniejsze postulaty doktryny – autonomicznie reguluje przedmiot opodatkowania bez odwołania do

prawa budowlanego. Wydaje się więc, że wyeliminuje patologiczny mechanizm nowelizacji podatku od nieruchomości nie przez zmianę ustawy podatkowej, lecz przez zmiany licznej grupy aktów normatywnych, które *prima facie* z podatkami nie mają nic wspólnego, lecz są powiązane z ustawą podatkową systemem kaskadowych odniesień.

Trudno się jednak spodziewać, by nowelizacja rozstrzygnęła wszystkie spory interpretacyjne. Naiwność takiego oczekiwania najlepiej oddaje dotychczasowe brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Przepis ten został dodany z dniem 1 stycznia 2003 r., aby... usunąć wcześniejsze wątpliwości interpretacyjne wynikające z braku definicji budowli w omawianej ustawie. Z całą pewnością rozgorzeje spór, czy proponowaną nowelizację traktować jako potwierdzenie (doprecyzowanie), czy jako zmianę normy prawnej wynikającej z omawianego przepisu (ze skutkiem zarówno dla nowego, jak i dla dotychczasowego stanu prawnego, który przez wiele lat będzie podstawą decyzji organów podatkowych i wyroków sądów administracyjnych).

### Przypisy

- SK 14/21, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=23326&sprawa=24114>, dostęp: 10.08.2024.
- Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm., dalej: ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r.
- SK 14/21, dok. cyt.
- S 3/20, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=20299&sprawa=23652>, dostęp: 10.08.2024.
- Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej, nr z wykazu Rządowego Centrum Legislacji: UD72.
- K. Radzikowski, *Definicja budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Uwagi o wadach legislacyjnych art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.*, w: *Tributum tolerabile ac facile? Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2023; tenże, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5; tenże, *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5; tenże, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w branży energetycznej oraz telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 4; tenże, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń i maszyn technicznych ulokowanych w lub na budynku (problem „budowli w budynku”)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 7-8; tenże, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości sieci technicznych w branży energetycznej i telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10 (cz. 1) oraz 2011, nr 5 (cz. 2) i nr 7-8 (cz. 3).
- Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm., dalej: „Prawo budowlane” lub „p.b.”.
- Zmiana na mocy ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 443).
- Wyliczenie to nie jest wyczerpujące, aczkolwiek ze względu na charakter użytych pojęć trudno znaleźć obiekt, którego nie da się przypisać do żadnego z nich, a wręcz przeciwnie: wiele daje się przypisać do więcej niż jednego z nich (np. wskazane w przykładowym wyliczeniu obiektów liniowych w art. 3 pkt 3a p.b. wodociąg, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, podziemna i naziemna linia kablowa oraz kanalizacja kablowa stanowią jednocześnie sieci techniczne).
- W. Morawski, w: *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Morawski, Gdańsk 2009, s. 58-59.

- <sup>11</sup> W. Morawski, *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6, s. 23 i nast.
- <sup>12</sup> W. Morawski, *Pojęcie budynku i budowli w podatku od nieruchomości. Glosa do wyroku NSA z dnia 10 stycznia 2008 r. (II FSK 1313/07)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 2, s. 44-46.
- <sup>13</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- <sup>14</sup> Zmiana na mocy ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 200, poz. 1683).
- <sup>15</sup> P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 11.08.2024.
- <sup>16</sup> SK 48/15, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=16519&sprawa=16812>, dostęp 13.08.2024.
- <sup>17</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 109.
- <sup>18</sup> Szerzej: A. Bielska-Brodziak, Z. Tobor, *Zmiana w przepisach jako argument w dyskursie interpretacyjnym*, PiP 2009, nr 9, s. 19–21 oraz 26 i n.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Bielska-Brodziak A., Tobor Z., *Zmiana w przepisach jako argument w dyskursie interpretacyjnym*, „Państwo i Prawo” 2009, nr 9.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Morawski W., *Pojęcie budynku i budowli w podatku od nieruchomości. Glosa do wyroku NSA z dnia 10 stycznia 2008 r. (II FSK 1313/07)*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 2.
- Morawski W., *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6.
- Radzikowski K., *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 5.
- Radzikowski K., *Definicja budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Uwagi o wadach legislacyjnych art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.*, w: *Tributum tolerabile ac facile? Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Kornberger-Sokołowskiej*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2023.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5.

- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości sieci technicznych w branży energetycznej i telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10 (cz. 1) oraz 2011, nr 5 (cz. 2) i nr 7-8 (cz. 3).
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń i maszyn technicznych ulokowanych w lub na budynku (problem „budowli w budynku”)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 7-8.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych w branży energetycznej oraz telekomunikacyjnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 4.
- Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Morawski, Gdańsk 2009.

##### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 443.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 200, poz. 1683.

##### Orzecznictwo

- Postanowienie TK z dnia 15 grudnia 2020 r., S 3/20, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=20299&sprawa=23652>, dostęp: 10.08.2024.
- Wyrok TK z dnia 4 lipca 2023 r., SK 14/21, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=23326&sprawa=24114>, dostęp: 10.08.2024.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 11.08.2024.
- Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=16519&sprawa=16812>, dostęp 13/08/2024.

##### Inne źródła

- Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej, nr z wykazu Rządowego Centrum Legislacji: UD72.