

Opodatkowanie urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości – diagnoza problemu i postulaty *de lege ferenda*

Taxation of technical equipment by property tax – diagnosis of the problem and postulates *de lege ferenda*

dr Paweł Grzybowski

Wydział Prawa i Ekonomii, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy

Streszczenie

Artykuł dotyczy zagadnienia opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości. Obecnie obowiązująca regulacja powoduje liczne wątpliwości. Jej zakres nie jest precyzyjny. W indywidualnych przypadkach brak jest pewności, czy dany obiekt podlegać powinien opodatkowaniu jako wolnostojące urządzenie, czy wyłącznie w częściach budowlanych, czy też jako urządzenie budowlane. Wątpliwości powstają też na gruncie rozbieżnego orzecznictwa. Próba zdiagnozowania problemu opodatkowania urządzeń i zaproponowanie określonych rozwiązań na potrzeby ewentualnej regulacji pozostają szczególnie istotne w czasie, gdy projektodawca pracuje nad nową definicją budowli.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, urządzenia techniczne, budowla, całość techniczno-użytkowa, nowelizacja.

Abstract

The article concerns the taxation of technical devices. The current regulation raises doubts. Its scope is not precise. In individual cases, it is not certain whether a given facility should be taxed as a free-standing device, only in its building parts, or as a construction device. Doubts also arise from divergent case law. Describing the problem of taxation of devices and proposing possible new regulations is currently particularly important because work is underway on a new definition of buildings.

Keywords: real estate tax, technical device, building, the technical-utility whole, amendments.

1. WSTĘP

Problem opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości jest złożony. Praktyka w tym zakresie kształtuje się na przestrzeni lat i nie jest w najmniejszym stopniu ugruntowana ani jednolita. Wśród doświadczeń orzecznictwa znaleźć można wyroki przełamujące ukształtowaną linię orzeczniczą¹, jak również jedynie odmienne od głównego nurtu². Co istotne, istnieje też wiele stanowisk, różnie oceniających tożsame stany faktyczne³.

Poglądy na problem opodatkowania urządzeń technicznych rozbieżne są także w literaturze przedmiotu. Część autorów opowiada się za objęciem urządzeń technicznych opodatkowaniem⁴, część wskazuje, że opodatkowane powinny być wyłącznie ich części budowlane⁵, pozostali z kolei uznają, że co do zasady powinny one się znaleźć poza zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości⁶. Dyskusja nad opodatkowaniem urządzeń technicznych jest zatem bardzo aktualna. Zyskuje szczególnie obecnie, kiedy projektodawca pracuje nad nową definicją budowli dla celów podatku od nieruchomości⁷.

Kontrowersje związane z opodatkowaniem urządzeń technicznych stanowią skutek niekonstytucyjnego sposobu zdefiniowania budowli na potrzeby ww. podatku⁸. Trzeba jednak zadać pytanie, czy podkreślony przez TK problem definiowania przedmiotu opodatkowania poza ustawą podatkową jest wyłącznym ich powodem. Celem artykułu jest wyeksponowanie tych wad obowiązującej jeszcze definicji budowli, którym przypisać można odpowiedzialność za wątpliwości dotyczące opodatkowania urządzeń technicznych. Ich powielenie w ramach procesu tworzenia nowej definicji budowli nie rozwiąże, a wręcz spotęguje wątpliwości. Diagnoza problemu w połączeniu z oceną projektowanych regulacji pozwala stawiać postulaty w sprawie treści przyszłych przepisów.

2. OBOWIĄZUJĄCY STAN PRAWNY

Kiedy prawodawca w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁹ wymienia przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie posługuje się

wprost pojęciem urządzeń technicznych. Jedynym urządzeniem, do którego odwołują się przepisy podatkowe, jest urządzenie budowlane, które ustawodawca nakazuje rozumieć w sposób przypisany temu pojęciu w przepisach prawa budowlanego¹⁰. W ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane¹¹ urządzenie budowlane definiowane jest natomiast jako urządzenie techniczne o określonych cechach¹². Pojęcie urządzenia technicznego w powyższej ustawie występuje również w definicji budowli. W art. 3 pkt 3 p.b. wśród budowli wymieniono m.in. wolnostojące urządzenia techniczne oraz części budowlane urządzeń technicznych. Co istotne, ustawodawca w katalogu budowli posługuje się też pojęciem urządzeń dla celów opisanego budowlany pod postacią fundamentów (o ile fundamenty te wraz z urządzeniem stanowią całość użytkową, ale pozostają odrębne od urządzenia pod względem technicznym). Należy jednak wyraźnie podkreślić, że w tym ostatnim przypadku prawodawca używa wyłącznie pojęcia urządzenia (nie zaś pojęcia urządzenia technicznego).

Obowiązująca w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. definicja budowli oraz ugruntowany w orzecznictwie sposób jej rozumienia, zdeterminowany treścią wyroku TK z dnia 13 września 2011 r.¹³, inkorporuje więc do prawa podatkowego pojęcie urządzenia technicznego. Skoro bowiem urządzenie techniczne stanowi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego obiekt budowlany będący budowlą oraz urządzenie budowlane, to w rozumieniu przepisów podatkowych urządzenie techniczne stanowić może przedmiot opodatkowania.

Konkluzja tego rodzaju nie jest jednak wystarczająca dla rozstrzygnięcia wątpliwości wokół opodatkowania urządzeń technicznych. Wskazana nomenklatura Prawa budowlanego nie ułatwia bowiem kwalifikacji określonych urządzeń do jednej z kategorii wymienionych w tej ustawie. W istocie bowiem urządzenia techniczne mogą być opodatkowane jako:

- 1) wolnostojące,
- 2) wyłącznie w częściach budowlanych,
- 3) urządzenia budowlane, a także
- 4) w częściach obejmujących fundamenty – jeśli się przyjmie, że na gruncie art. 3 pkt 3 p.b. urządzenie jest pojęciem szerszym niż urządzenie techniczne.

Problematyczne jest zatem nie tyle samo twierdzenie, że urządzenie techniczne może stanowić przedmiot opodatkowania. Istotą jest tutaj ustalenie, w jakiej części będzie ono stanowiło przedmiot opodatkowania oraz jakie cechy powinno posiadać, aby mogło rodzić obowiązek podatkowy. Wszystkie z czterech podanych powyżej kategorii (możliwych kwalifikacji podatkowych urządzenia technicznego lub jego części) dla opodatkowania wymagają spełnienia określonych przesłanek.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, aby urządzenie techniczne mogło być opodatkowane jako samodzielna budowla (a więc wolnostojące urządzenie techniczne lub części budowlane urządzenia technicznego), trzeba je najpierw rozpoznać jako obiekt budowlany. Konieczność ta wynika wprost z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Budowlą jest bowiem obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W literaturze i orzecznictwie przyjmuje się, że jeśli interpretator posługuje się katalogiem budowli z art. 3 pkt 3 p.b., nie może czynić tego z pominięciem

art. 3 pkt 1 p.b. (a więc definicji obiektu budowlanego). Innymi słowy, uważa się, że budowlą w rozumieniu podatkowym jest tylko taka budowla wymieniona we wspomnianym art. 3 pkt 3 p.b., która spełnia przesłanki bycia obiektem budowlanym¹⁴. Zamieszczona w Prawie budowlanym definicja (art. 3 ust. 1) wskazuje, że obiektem budowlanym jest tylko taka budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, która wzniesiona została z użyciem wyrobów budowlanych. Jeżeli więc kwalifikacja danego obiektu jako wolnostojącego urządzenia technicznego nie potwierdzi jego wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych, nie będzie wolno traktować takiego obiektu jako opodatkowanej budowli.

W praktyce kwestia zaliczania obiektów do kategorii obiektów budowlanych nie jest postrzegana jednolicie. Wątpliwości dotyczą zarówno wnoszenia obiektu budowlanego (część autorów twierdzi, że obiektami budowlanymi mogą być wyłącznie obiekty, które powstają na placu budowy¹⁵, część z kolei utrzymuje, że obiektami budowlanymi są również urządzenia powstające w fabrykach, a jedynie zmontowane na placu budowy¹⁶), jak i wymogu użycia wyrobów budowlanych (część autorów uważa, że opisywany wymóg dotyczy całego obiektu budowlanego¹⁷, część z kolei podkreśla, że nie oznacza on użycia wyłącznie wyrobów budowlanych)¹⁸.

Spełnienia tożsamej grupy przesłanek wymaga kwalifikacja jako budowli jedynie części budowlanych urządzenia technicznego (co w przypadku części budowlanych – jak sama nazwa wskazuje – nie powinno budzić wątpliwości).

Problemem innej kategorii pozostają w kontekście opodatkowania części budowlanych urządzeń technicznych reguły pierwszeństwa. Istotne jest bowiem to, czy wolnostojące urządzenie techniczne, które posiada części budowlane, powinno być opodatkowane jako wolnostojące, czy tylko w zakresie części budowlanych. Przepisy nie są w tym zakresie wystarczająco precyzyjne. Z pewnością procesu wykładni nie ułatwia treść art. 3 pkt 3 p.b. Ustawodawca wymienia bowiem przykładowe urządzenia techniczne, które posiadają części budowlane. Katalog ten ma charakter otwarty i kończy się sformułowaniem „i innych urządzeń”. Teoretycznie zatem ustawodawca dopuszcza sytuację, w której każde urządzenie techniczne posiadające części budowlane może być opodatkowane wyłącznie w zakresie tych części (w tym wolnostojące)¹⁹.

Wolna od wad nie jest również koncepcja opodatkowania urządzenia technicznego jako urządzenia budowlanego. Przede wszystkim opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. podlegają tylko nieruchomości i obiekty budowlane. Należałoby zatem przyjąć, że urządzenie budowlane powinno spełniać wymogi opisane w art. 3 ust. 1 p.b.²⁰, co jest w istocie niemożliwe. W rozumieniu Prawa budowlanego obiektem budowlanym może być wyłącznie budynek lub budowla oraz obiekt małej architektury (a więc obiekt wymieniony w art. 3 ust. 2 i 3 p.b., nie zaś w ust. 9). W orzecznictwie wskazuje się jednak, że aby urządzenie budowlane mogło zostać opodatkowane, powinno spośród przesłanek wyliczonych w art. 3 ust. 1 p.b. spełniać jedynie wymóg „wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych”²¹.

W praktyce równie poważny mankament stanowi funkcjonalny aspekt urządzenia budowlanego. O ile zasadniczym

problemem zdaje się nie być sama identyfikacja niezbędności urządzenia budowlanego dla funkcjonowania określonego obiektu, o tyle właściwe podatkowe zakwalifikowanie tego obiektu może już nastęrczać trudności. Komplikacje w identyfikacji urządzenia budowlanego determinowane są więc nieprecyzyjną definicją samej budowli. Orzecznictwo przykłady pokazuje, że kwestionowanie zasadności opodatkowania obiektu budowlanego często ogranicza się do podważania tego, że obiekt, na którego potrzeby funkcjonuje urządzenie budowlane, jest budowlą. Złożoność definicji przedmiotów opodatkowania powoduje również, że dla opodatkowania urządzenia budowlanego konieczne jest także wykazanie, że nie jest ono instalacją obiektu budowlanego oraz że nie jest budynkiem, budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. oraz obiektem małej architektury. Z pewnością opodatkowania urządzeń budowlanych nie ułatwia brak definicji urządzenia technicznego.

Próba jakiegokolwiek usystematyzowania zagadnienia opodatkowania urządzeń technicznych jest niezwykle trudna, gdyż obciążona ryzykiem niekonsekwencji. Znaczącą rolę odgrywają tutaj orzecznictwo sądowe i kazuistyczne rozstrzygnięcia sporów. Na potrzeby prowadzonych rozważań przyjmując można jednak – biorąc za punkt wyjścia fundamentalny dla zagadnienia wyrok TK z dnia 13 września 2011 r.²² oraz podstawowe założenia wykładni przepisów prawa podatkowego – że w obowiązującym stanie prawnym opodatkowanie urządzeń technicznych w uproszczeniu powinno przyjąć jedną z trzech koncepcji.

Jako samodzielne budowle powinny zostać opodatkowane wszystkie urządzenia techniczne, które wzniesione zostały z użyciem wyrobów budowlanych oraz które wymienione zostały z nazwy w katalogu w art. 3 pkt 3 p.b.

Z kolei wszystkie te urządzenia techniczne, których art. 3 pkt 3 p.b. nie wymienia, powinny podlegać opodatkowaniu tylko w zakresie części budowlanych. Taką metodologię zdaje się wspierać założenie, że ten sam obiekt nie może być kwalifikowany do dwóch różnych pojęć ustawowych. Ugruntowuje to przekonanie sama struktura art. 3 pkt 3 p.b., która zakłada dopiero końcową wzmiankę o częściach budowlanych urządzeń technicznych. Skoro ustawodawca części budowlane urządzeń technicznych wymienia na końcu katalogu (poprzedzając tę wzmiankę sformułowaniem „a także”), można przyjąć, że kategoria ta niejako domyka opodatkowanie urządzeń technicznych.

Odrębną zaś trzecią kategorię opodatkowanych urządzeń technicznych wyodrębnia cecha funkcjonalności. Urządzenia te stanowią przedmiot opodatkowania, o ile wzniesione zostały z użyciem wyrobów budowlanych, nie stanowią budynku, budowli oraz obiektu małej architektury, a także o ile zapewniają konkretnemu obiektowi budowlanemu funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem. W pewnym uproszczeniu zatem można wskazać, że jeżeli urządzenie techniczne nie jest wolnostojące, nie posiada części budowlanych oraz gwarantuje funkcjonalność konkretnego obiektu budowlanego, będzie opodatkowane jako urządzenie budowlane.

Kończącą kategorię – wydaje się najmniej problematyczną – stanowią fundamenty oraz posadowione na nich urządzenia. Fundamenty podlegają opodatkowaniu, jeżeli są pod względem technicznym odrębne od urządzenia.

Uporządkowania sposobu opodatkowania urządzeń technicznych (np. jak przedstawiono to powyżej) nie można niestety potwierdzić w świetle orzecznictwa.

3. MANKAMENTY DEFINICJI PRZEDMIOTU OPODATKOWANIA NA PRZYKŁADZIE ORZECZNICTWA

Głównym powodem braku jednolitości orzecznictwa w zakresie opodatkowania urządzeń technicznych jest dysfunkcja obowiązującej ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. Zasadnicze spostrzeżenia zawrzeć można w opisie głównego mankamentu obecnej regulacji. Doświadczenia orzecznictwa pozwalają twierdzić bowiem, że na gruncie obowiązujących przepisów tej ustawy opodatkowanie urządzeń technicznych uzależnione jest od możliwości kreowania indywidualnych okoliczności stanów faktycznych. Odpowiedzialna za to jest obecna wielość podstaw prawnych opodatkowania urządzeń technicznych (ich całości lub części). Standardem się stało, że urządzenia zbliżone do siebie charakterystyką techniczną kwalifikowane są w orzecznictwie w różny sposób (na podstawie różnych przepisów). Głównym problemem wydaje się w tym zakresie brak precyzyjnych kryteriów zaliczania urządzenia technicznego do obiektów budowlanych (budowli) lub do obiektów posiadających części budowlane. Proces stosowania prawa sprowadza się więc do takiej charakterystyki istniejącej rzeczywistości, aby podatkowa kwalifikacja urządzenia korzystna była z ekonomicznego punktu widzenia. W efekcie więc dla każdego wolnostojącego urządzenia technicznego, posiadającego części budowlane, korzystniejsza jest alternatywa polegająca na opodatkowaniu wyłącznie części budowlanej. Klasyfikacja odwrotna również jest możliwa (przy założeniu, że urządzenie jest wolnostojące lub wykazuje inne cechy pozwalające na przyporządkowanie go do kategorii wymienionej z nazwy w art. 3 pkt 3 p.b., np. wyciąg narciarski). Obecnie obowiązujące przepisy ułatwiają podział budowli na część techniczną i budowlaną. Gdyby jednak istniały precyzyjne zasady rozdziału poszczególnych obiektów budowlanych, wskazanych w art. 3 pkt 3 p.b., za uważony problem nie występowałby.

Istotna jest też znaczna kazuistyka wydawanych rozstrzygnięć. Dyskurs podatkowy opiera się w znacznej mierze na dotychczasowych orzeczeniach. Często argumentacja jednych rozstrzygnięć przenoszona jest zbyt bezpośrednio na grunt innych stanów faktycznych. Przykładowo przypuszczać można, że koncepcja opodatkowania zbiorników (wybór w ramach budowli między zbiornikiem jako budowlą lub zbiornikiem jako urządzeniem budowlanym)²³ jako urządzeń technicznych ma swój początek w uchwale NSA z dnia 29 września 2021 r.²⁴ Skład orzekający odwołał się w niej do pojemności silosów jako ich cechy charakterystycznej (odróżniającej silos od budynku, którego cechą wyróżniającą jest powierzchnia). Argumentacja w ww. uchwale prowadzona była w sposób adekwatny do zajętego stanowiska, tzn. „silos nie jest budynkiem”. W orzeczeniach dotyczących opodatkowania zbiorników z kolei pojemność przypisana została zbiornikom jako obiektom służącym do przechowywania. Wywiedzenie tej funkcji najprawdopodobniej zdeterminowało wyróżnienie tych zbiorników, które nie służą do przechowywania, lecz do wykonywania określonych procesów. Tego

rodzaju zbiorniki (mimo że posiadają cechę pojemności) stanowią urządzenia techniczne (ich funkcją nie jest bowiem przechowywanie, a uczestniczenie w pewnym procesie). Jak wskazuje opisany przykład o sposobie opodatkowania decyduje ta funkcja, która zostanie najlepiej uargumentowana w sporze. Niegdyś funkcja legła u podstaw zakwestionowania jednolitej linii orzeczniczej wypracowanej na gruncie opodatkowania silosów²⁵. Opisaną sytuację traktować można jako przykład relatywizmu w podatkowym klasyfikowaniu urządzeń technicznych.

Nie w każdym przypadku jednak koncepcja podziału obiektu na część budowlaną i techniczną znajduje aprobatę w orzecznictwie. Analiza poszczególnych rozstrzygnięć nie pozwala jednak wyodrębnić zbioru argumentów, których nie dałoby się zastosować również do innych urządzeń technicznych, posiadających części budowlane. Przykładowo myjnie bezdotykowe opodatkowane są jako wolnostojące urządzenia techniczne²⁶, farmy fotowoltaiczne natomiast generują podatek wyłącznie w częściach budowlanych²⁷. Przy ocenie myjni sądy wskazują, że ani część budowlana, ani część techniczna nie będą bez wzajemnego powiązania realizowały funkcji myjni bezdotykowej. Takiej argumentacji nie podnosi się już jednak wobec naziemnych farm fotowoltaicznych. Współczesna technologia nie umożliwia montowania ogniw fotowoltaicznych na gruncie bez części budowlanych (części budowlane zapewniają trwałość obiektu w przestrzeni oraz odpowiednie usytuowanie ogniw dla zapewnienia ich właściwej efektywności). Same części budowlane farmy bez ogniw fotowoltaicznych oraz innych niebudowlanych urządzeń technicznych tego obiektu nie mogą realizować funkcji naziemnej farmy fotowoltaicznej. Farmy, podobnie jak myjnie, stanowią więc pewną całość oraz mogą być obiektami wolnostojącymi²⁸. Mimo tych cech wspólnych oba obiekty dla celów podatkowych nie są oceniane tożsamo. Nie wydaje się przy tym dostatecznie uzasadniony argument o podobieństwie farm fotowoltaicznych do innych obiektów wyliczonych w art. 3 pkt 3 p.b. w katalogu urządzeń technicznych, które posiadają części budowlane. Aprobata tego poglądu wymagałaby przede wszystkim przyjęcia założenia, że katalog z art. 3 pkt 3 p.b. może mieć dla celów podatkowych charakter otwarty, a także że o opodatkowaniu określonego obiektu decydować powinny inne czynniki aniżeli charakterystyka techniczna (elektrownia wiatrowa pod wieloma względami różni się od słonecznej).

Gruntna analiza orzeczeń zapadających w dwóch powołanych wyżej przypadkach (stanowiska są jednolite i ugruntowane) pozwala stawiać tezę, że odmienna kwalifikacja tego typu obiektów uzależniona jest wyłącznie od wyjściowej kwalifikacji podatkowej danego urządzenia. Historycznie problem opodatkowania myjni bezdotykowych dotyczył wyboru między opodatkowaniem myjni jako budynku lub budowli. W przypadku farm główne wątpliwości sprowadzały się natomiast do pytań o opodatkowanie ogniw (nie zaś farmy jako całości). Podobny problem dotyczy kolejek linowych²⁹, które niewątpliwie posiadają część techniczną i budowlaną, a przez Prawo budowlane kwalifikowane są jako obiekty sportu i rekreacji (doprecyzowanie to znajduje odzwierciedlenie w załączniku do tej ustawy). W pewnym uproszczeniu stwierdzić można, że wobec konkurencyjnych podstaw prawnych opodatkowania urządzeń technicznych istnieje w obec-

nym stanie prawnym wiele sposobności takiej charakterystyki urządzenia, aby jego opodatkowanie odbyło się w sposób z góry zamierzony, o ile w danym przypadku nie ma jeszcze (już) linii orzeczniczej.

Tożsamy problem dotyczy takich urządzeń, jak wspomniane zbiorniki i transformatory. Zbiorniki spełniające określone funkcje, które wykraczają poza magazynowanie czy przechowywanie, nie mogą być zakwalifikowane do kategorii obiektu budowlanego, wymienionego wprost w art. 3 pkt 3 p.b. Transformatory z kolei nie mogą być traktowane jako element obiektu budowlanego wymienionego w art. 3 pkt 3 p.b. (sieci technicznej) ze względu na to, że służą jako element linii energetycznej. W orzecznictwie nie wyklucza się jednak możliwości opodatkowania ww. urządzeń jako urządzeń budowlanych. W obu przywołanych przykładach zarówno zbiorniki, jak i transformatory mogłyby zostać zaliczone do samodzielnych obiektów budowlanych. O ich odmiennej kwalifikacji decyduje jednak swoista charakterystyka funkcji, jakie pełnią.

Podsumowując, obecnie obowiązująca definicja budowli nie sprzyja jakiegokolwiek uporządkowaniu linii orzeczniczej w kwestii kategorii urządzeń technicznych. Urządzenia funkcjonalnie odmienne, aczkolwiek charakteryzujące się tożsamymi cechami technicznymi, opodatkowane są w różny sposób. Historyczna analiza orzecznictwa pozwala przyjąć, że sposób opodatkowania urządzeń technicznych stanowi dość wyraźny przejaw prawotwórczej roli sądów administracyjnych (co przy tak wątpliwej jakościowo regulacji stanowi często wyraz dbałości o realizację standardu pewności prawa). Niezależnie od tego ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. wymaga zmian, które zapewnią przejrzyste zasady podatkowego kwalifikowania urządzeń technicznych.

4. NOWA DEFINICJA BUDOWLI W KONTEKŚCIE OPODATKOWANIA URZĄDZEŃ TECHNICZNYCH – POSTULATY *DE LEGE FERENDA*

Przyczyny chaosu prawnego w opodatkowaniu urządzeń technicznych, a więc problem braku wyraźnych reguł uniemożliwiających dzielenie obiektów na części budowlane i techniczne, a także brak precyzji w rozumieniu poszczególnych pojęć charakteryzujących budowlę eliminować można przy zastosowaniu różnych mechanizmów. Oczywiście ich dobór zależny jest od rozlicznych czynników, w tym również o charakterze ekonomicznym. Niezależnie od wyboru zgodnego z polityką podatkową państwa – ewentualna regulacja powinna się charakteryzować spójnością i odpornością na zmieniającą się rzeczywistość.

Rozwiązaniem najprostszym – i jednocześnie najmniej prawdopodobnym ze względu na funkcję fiskalną podatku – wydaje się skoncentrowanie uwagi na stworzeniu wyłącznie jednej podstawy prawnej opodatkowania urządzeń technicznych. Przynajmniej w teorii – pozwoliłoby to rozwiązać wątpliwości dotyczące kwalifikacji jednego obiektu do różnych kategorii budowli. Adekwatna w tym celu wydaje się również pewna modyfikacja, która mogłaby zakładać wyeliminowanie opodatkowania części budowlanych urządzeń technicznych. Obie koncepcje powinny zagwarantować zbliżony skutek. Zachowanie przy tym obciążenia fundamentów pod maszyny i urządzenia pozwoliłoby opodatkować wyłącznie to, co nie-

wątpliwe stanowi efekt prac budowlanych (fundamenty). Ewentualne spory w zakresie rozgraniczenia wolnostojących, trwale związanych z gruntem urządzeń technicznych oraz fundamentów urządzeń i maszyn sprowadzałyby się w takim ujęciu do eksploatacji przesłanki odrębności pod względem technicznym (ujętej obecnie w końcowej części art. 3 pkt 3 p.b.).

Rozwiązaniem alternatywnym, o charakterze porządkującym, mogłoby być przywrócenie na grunt podatku od nieruchomości przesłanki całości techniczno-użytkowej. Niewątpliwie eliminowałaby ona problem dzielenia budowli na część techniczną i budowlaną. Niezwykle ważne jednak byłoby, aby owa przesłanka dotyczyła samej budowli (nie zaś wyłącznie urządzeń i instalacji związanych z tą budowlą). Należałoby przy tym oczekiwać od ustawodawcy wysokiej precyzji językowej, tak aby wyeliminować problemy znane z przeszłości. W stanie prawnym sprzed dnia 28 czerwca 2015 r. nie było bowiem jasne – na co zwracał uwagę TK w wyroku z dnia 13 września 2011 r.³⁰ – jakich elementów dotyczy przesłanka całości (czy odnosiła się ona do samej budowli, czy do budowli wraz z urządzeniami i instalacjami³¹).

Niewykluczone jest przy tym, że wymóg całości, odnoszący się do budowli oraz jej instalacji i urządzeń, również pozwoliłby zrealizować oczekiwany cel, czyli jednolite postrzeganie urządzeń technicznych. Tego rodzaju koncepcja obwarowana musiałaby jednak zostać określonymi warunkami. Dla jej powodzenia – pod kątem niepodzielności urządzenia technicznego – konieczne byłoby postrzeganie części budowlanych urządzeń technicznych jako obiektów budowlanych stanowiących budowlę (jak w obecnym stanie prawnym). Wówczas część budowlana mogłaby być przedmiotem oceny pod kątem stanowienia całości techniczno-użytkowej z posadowionym na niej urządzeniem technicznym.

W ogólnym ujęciu to właśnie ta druga koncepcja całości techniczno-użytkowej wydaje się mieć szerszy zakres zastosowania. Przyjęcie, że to urządzenia i instalacje stanowią całość techniczno-użytkową z budowlą, nie zaś sama budowla, pozwalałoby również kompleksowo postrzegać obiekty złożone, tj. oceniać łącznie wszystkie niezbędne dla budowli instalacje i urządzenia.

Niezależnie od powyższego – przy obu propozycjach opierających się na koncepcji całości techniczno-użytkowej należałoby dążyć do starania w zdefiniowaniu tego pojęcia. Doświadczenia orzecznictwa wskazują, że jest to możliwe. Ważne tylko, aby przy definicji równomierny nacisk położyć zarówno na aspekt użyteczności budowli, jak i na względy techniczne.

Kiedy identyfikuje się problemy bieżącej regulacji, postulować należy także próbę oddalenia od ustawy podatkowej problemu kwalifikacji określonych obiektów do poszczególnych przedmiotów opodatkowania. Gdyby założyć wtórność podatkowej oceny budowli, należałoby poszukiwać takiej matrycy posiadanych przez podatnika obiektów, którą już posiada, oraz takiej, która nadawać się będzie do podatkowej implementacji. Przedstawiciele Centrum Ekspertyz Uniwersytetu w Białymstoku uznali, że matrycą, która spełnia te wymogi, jest Klasyfikacja Środków Trwałych³². Rekomendowane rozwiązanie ma wiele wad³³ (np. podatnik z pewnymi zastrzeżeniami może w dowolny sposób przeklasyfikować

swoje budowle), należy jednak pamiętać o tym, że przy opodatkowaniu przedsiębiorców rozwiązanie to zapewni określoną stabilność. Jeżeli podatnik zmieni klasyfikację środka trwałego, to oprócz zmiany w zakresie podatku od nieruchomości będzie musiał też zaakceptować zmiany powstałe na gruncie podatku dochodowego.

Na koniec odnośnie do opublikowanego na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej³⁴ wskazać trzeba, że nie eliminuje on dotychczasowych wątpliwości związanych z opodatkowaniem urządzeń technicznych. Pewne przesunięcia w ramach definicji budowli nie gwarantują końca sporów dotyczących dzielenia budowli na części budowlane i techniczne. Nie zapewnia tego przewidziana w projekcie przesłanka całości techniczno-użytkowej (dotyczy ona instalacji i urządzeń, nie zaś samej budowli). Także pozostawienie znaczenia słownikowego poszczególnych pozycji załącznika nr 4 do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. w żadnej mierze nie wyeliminuje większości problemów związanych z kazuistyką rozstrzyganych sporów. W chwili powstawania niniejszej publikacji projekt jest jednak na tak wstępnym etapie prac legislacyjnych, że nie sposób formułować wobec niego kategorię ocen.

5. PODSUMOWANIE

Mankamenty obecnie obowiązującej definicji budowli powodują dowolność opodatkowania urządzeń technicznych, czego najlepszym przykładem pozostaje niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych. Zmiana obecnego stanu rzeczy będzie procesem niezwykle trudnym. Nowelizacja przepisów – oprócz względów natury konstytucyjnej – uwzględnić musi szereg okoliczności o charakterze pozaprawnym (związanych choćby z aspektami polityki podatkowej państwa). Należałoby jednak oczekiwać, aby ustawodawca przy kreowaniu nowej regulacji opodatkowania urządzeń technicznych (szerzej – wszystkich budowli) kierował się, prócz względów ekonomicznych, również koniecznością zagwarantowania regulacji jasnej i stabilnej, a więc odpornej na zmiany otoczenia. Wydaje się, że minimum, jakie ustawodawca powinien osiągnąć przy stanowieniu nowej definicji budowli, to postawienie tamy procesom rozdziału budowli na części techniczne i budowlane. Kwestią wartą uwagi jest również ułatwienie podatnikom i organom klasyfikacji obiektów do ustawowo określonych kategorii budowli.

W kwestii zachowania status quo należałoby pamiętać, że wiele dotychczasowych, ugruntowanych w orzecznictwie form opodatkowania różnych obiektów osiągnąć można przy zastosowaniu innych konstrukcji podatkowych aniżeli kazuistyczne czynienie wyjątków od pewnych zasad przyjętych w ustawie.

Przypisy

¹ W przypadku transformatorów – zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 14 maja 2019 r., II FSK 1563/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2D28093749>, dostęp: 9.07.2024.

² W przypadku zbiorników – zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2024 r., I

- SA/GI 78/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ACD89063EF>, dostęp: 9.07.2024.
- ³ Np. różne opodatkowanie myjni samochodowych (zob. np. wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2022 r., III FSK 1902/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/348B1AA76C>, dostęp: 9.07.2024) oraz farm fotowoltaicznych (zob. np. wyrok NSA z dnia 16 listopada 2021 r., III FSK 4257/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4E077900FC>, dostęp: 9.07.2024).
- ⁴ Zob. np. L. Etel, *Opodatkowanie myjni bezdotykowych. Glosa do wyroku NSA z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 1902/21), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023*, nr 2, s. 31-35; B. Pahl, *Spór o opodatkowanie kolei linowych i wyciągów narciarskich. Uwagi na tle wyroku NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II FSK 2693/17*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 3, s. 141-158.
- ⁵ W. Morawski, *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6, s. 23-31.
- ⁶ P. Banasik, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych na przykładzie elektrofiltrów*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, s. 41-47.
- ⁷ Prace nad nowelizacją przepisów zdeterminował wyrok Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z dnia 4 lipca 2023 r. (SK 14/21, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=23326&sprawa=24114>, dostęp: 9.07.2024). W wyroku tym uznano, że obowiązująca definicja budowli jest niezgodna z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), a czas na wyeliminowanie stanu niekonstytucyjności wyznaczono na 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku.
- ⁸ Stan ten potwierdził TK w wyroku z dnia 4 lipca 2023 r. (SK 14/21, dok. cyt.).
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm., dalej: ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r.
- ¹⁰ Zob. art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.
- ¹¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 725 ze zm., dalej: „Prawo budowlane” lub „p.b.”.
- ¹² Art. 3 pkt 9 p.b. stanowi m.in., że urządzenie budowlane to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.
- ¹³ P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 9.07.2024. Treść tego wyroku uznawana jest za kluczową przy interpretacji przepisów definiujących budowle – zob. np. postanowienie sygnalizacyjne NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06031B2C7F>, dostęp: 9.07.2024.
- ¹⁴ Zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 58. Należy podkreślić jednak, że TK w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09, dok. cyt.) zajął stanowisko odmienne.
- ¹⁵ P. Banasik, dz. cyt., s. 41-47.
- ¹⁶ R. Dowgier, *O dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 1, s. 27-35.
- ¹⁷ M. Tyska, *Możliwość opodatkowania podatkiem od nieruchomości urzędzeń typu paczkomaty*, „Finanse Komunalne” 2022, nr 2, s. 36-43.
- ¹⁸ L. Etel, *Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 8, s. 16-19.
- ¹⁹ TK nie wskazał jednoznacznie, że jest to katalog zamknięty – przykładem jest opodatkowanie w tej kategorii części budowlanych fotowoltaiki.
- ²⁰ Bycie budynkiem, budowlą bądź obiektem małej architektury, wzniesionym z użyciem wyrobów budowlanych.
- ²¹ Zob. wyrok NSA z dnia 13 marca 2024 r., III FSK 3971/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5AAE218282>, dostęp: 9.07.2024.
- ²² P 33/09, dok. cyt.
- ²³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2024 r., I SA/GI 78/24, dok. cyt.
- ²⁴ III FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/43C8091BDF>, dostęp: 9.07.2024.
- ²⁵ Niegdyś silosy były opodatkowywane jako budowle ze względu na funkcję – zob. np. wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4764A6510E>, dostęp: 9.07.2024.
- ²⁶ Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2022 r., III FSK 814/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E9A621EB24>, dostęp: 9.07.2024.
- ²⁷ Zob. np. wyrok NSA z dnia 16 listopada 2021 r., III FSK 4257/21, dok. cyt.
- ²⁸ Znaczenie pojęcia „wolnostojący” według *Słownika SJP.PL*: „o budynku: niepołączony żadną ze ścian z innymi budynkami” (*Wolnostojący*, w: *Słownik SJP.PL*, <https://sjp.pl/wolnostojacy>, dostęp: 9.07.2024).
- ²⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 20 marca 2023 r., III FSK 617/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B6C852F51>, dostęp: 9.07.2024.
- ³⁰ P 33/09, dok. cyt.
- ³¹ Ostatecznie TK stanął na stanowisku, że całość techniczno-użytkowa dotyczy budowli (zob. uzasadnienie wyroku z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, dok. cyt.).
- ³² Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864).
- ³³ Na temat dyskusji w sprawie zmian w definicji budowli zob. zapis konferencji zorganizowanej w Białymstoku pt. „Zmiany w przepisach o podatku od nieruchomości po wyroku TK”, <https://www.facebook.com/ZwiazekMiastPolskich/videos/zmiany-w-przepisach-o-podatku-od-nieruchomosci-po-wyroku-tk/684218463888001>, dostęp: 10.07.2024.
- ³⁴ Projekt z dnia 14 czerwca 2024 r. 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, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12386262>, dostęp: 10.07.2024.

Bibliografia

Literatura

- Banasik P., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych na przykładzie elektrofiltrów*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Dowgier R., *O dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 1.
- Etel L., *Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 8.
- Etel L., *Opodatkowanie myjni bezdotykowych. Glosa do wyroku NSA z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. akt III FSK 1902/21)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, nr 2.
- Etel L., Dowgier R., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Morawski W., *Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości – przypadkowa rewolucja?*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 6.
- Pahl B., *Spór o opodatkowanie kolei linowych i wyciągów narciarskich. Uwagi na tle wyroku NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II FSK 2693/17*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 3.
- Tyska M., *Możliwość opodatkowania podatkiem od nieruchomości urzędzeń typu paczkomaty*, „Finanse Komunalne” 2022, nr 2.
- Źródła internetowe
- Konferencja pt. „Zmiany w przepisach o podatku od nieruchomości po wyroku TK”, <https://www.facebook.com/ZwiazekMiastPolskich/videos/zmiany-w-przepisach-o-podatku-od-nieruchomosci-po-wyroku-tk/684218463888001>, dostęp: 10.07.2024.
- Wolnostojący*, w: *Słownik SJP.PL*, <https://sjp.pl/wolnostojacy>, dostęp: 9.07.2024.
- Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), Dz.U. poz. 1864.
- 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.
- Orzecznictwo
- Postanowienie NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/06031B2C7F>, dostęp: 9.07.2024.
- Uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., III FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/43C8091BDF>, dostęp: 9.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2022 r., III FSK 814/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E9A621EB24>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4764A6510E>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok NSA z dnia 13 marca 2024 r., III FSK 3971/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5AAE218282>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok NSA z dnia 14 maja 2019 r., II FSK 1563/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2D28093749>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2021 r., III FSK 4257/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4E077900FC>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok NSA z dnia 20 marca 2023 r., III FSK 617/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7B6C852F51>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C16199385>, dostęp: 10.07.2024.

Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2022 r., III FSK 1902/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/348B1AA76C>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok TK z dnia 4 lipca 2023 r., SK 14/21, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=23326&sprawa=24114>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=3&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 9.07.2024.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2024 r., I SA/GI 78/24, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ACD89063EF>, dostęp: 9.07.2024.

Inne źródła

Projekt z dnia 14 czerwca 2024 r. 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, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12386262>, dostęp: 10.07.2024.