

Warszawa, 8 lipca 2024 r.

Sz. P Jarosław Neneman

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

Szanowny Panie,

w związku z trwającymi konsultacjami publicznymi do projektu ustawy z dnia 14 czerwca 2024 roku o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej, nr wykazu UD72 (dalej: **Projekt**), poniżej działając w imieniu Business Centre Club (dalej: **BCC** lub **Klub**) przedstawiamy nasze uwagi do Projektu **w zakresie podatku od nieruchomości** wraz z postulatami w zakresie dalszych zmian w tym obszarze.

I. Podsumowanie uwag

Na wstępie BCC zwraca uwagę, że jako podmiotowi zrzeszającemu szeroki zbiór przedsiębiorców Klubowi zależy przede wszystkim na stabilności i klarowności prawa tak, aby biznes nie tylko je rozumiał, ale również prawidłowo stosował.

Jednocześnie, równie istotnym w ocenie BCC jest zachowanie – deklarowanego wielokrotnie przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów – *status quo* w zakresie ciężaru podatkowego dotyczącego podatników.

Z perspektywy BCC projekt w obecnym kształcie nie spełnia niestety w sposób dostateczny powyższych warunków.

Zawiera on bowiem szereg luk i niedoskonałości, które mogą stać się źródłem kontrowersji i sporów podatników z samorządami – wskazać w tej kwestii można m.in. na brak jasnej granicy pomiędzy pojęciem budynku i budowli. Ponadto, Projekt w rzeczywistości poszerza też zakres opodatkowania – dla wielu branż w sposób niezwykle daleki. Takie zmiany jak wprowadzenie pojęcia „wykonania z użyciem wyrobów budowlanych”, wprowadzenie jako budowli różnego rodzaju sieci, wprowadzenie pojęcia całości techniczno-użytkowej czy pominięcie kategorii obiektów małej architektury spowodują objęcie podatkiem od nieruchomości wielu obiektów, które dotychczas nie podlegały opodatkowaniu.

II. Uwagi szczegółowe do Projektu

1. Zmiany w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm., dalej: UPOL) – definicja budynku

Zgodnie z zaproponowaną nowelizacją, budynek ma stanowić „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 ustawy”.

W myśl uzasadnienia Projektu, końcowa część przepisu ma zapewnić wyeliminowanie sporów w zakresie kwalifikacji podatkowej obiektów wymienionych w poz. 7-28 załącznika nr 4 do ustawy, w założeniu nadając pierwszeństwo kwalifikacji danego obiektu jako budowli.

Odnosząc się do tej kwestii należy zauważyć należy, że:

- Projektowana treść przepisu jest nieprecyzyjna i nie rozgranicza pojęć budynku oraz budowli w jasny sposób. Zastosowane sformułowanie „również” jedynie potwierdza, że części obiektów wymienionych w poz. 1-6 załącznika nr 4 do ustawy mogą stanowić budynki. Nie przesądza ona natomiast o kwalifikacji podatkowej obiektów, które wymienione są w poz. 7-28 załącznika nr 4 do ustawy, które jednocześnie wypełniają wszystkie kryteria budynku.

W obecnie obowiązującym stanie prawnym rozgraniczenie budynku i budowli oparte jest na zasadzie definicji negatywnej – w przypadku gdy dany obiekt spełnia kryteria budynku, niemożliwe jest uznanie go na potrzeby opodatkowania za budowlę. W Projekcie nie przewidziano precyzyjnego rozgraniczenia tych pojęć, co może doprowadzić do licznych sporów w tej kwestii.

Aby uniknąć kontrowersji, Projekt powinien w jasny sposób opisywać relację pomiędzy pojęciami budynku oraz budowli. Rozwiązaniem tego problemu może być przykładowo usunięcie końcowej części przepisów (od słów „również w przypadku...” i zawarcie odpowiednich reguł kolizyjnych w treści proponowanego załącznika nr 4 do ustawy tj. poprzez dodanie przy poszczególnych kategoriach budowli w pkt 1-6 zastrzeżenia „z wyłączeniem tych części obiektu, które spełniają przesłanki budynku, określone w art. 1a ust. 1 pkt 1”. Alternatywnie, można także rozważyć wprowadzenie generalnej reguły kolizyjnej.

- Niezależnie, wątpliwość budzi też zakres obiektów uznawanych przez Projektodawcę za obiekty kompleksowe, które mogłyby być opodatkowane w części jako budowla, a w części jako budynek (poz. 1-6 załącznika nr 4 do ustawy).

Przykładowo, według zamierzenia Projektodawcy budynek stanowiący część odkrytego obiektu sportowego (poz. 1 załącznika) nie podlegałyby opodatkowaniu jako budowla, zaś budynek stanowiący część strzelnicy odkrytej (poz. 14 załącznika) byłby opodatkowany od wartości. Opodatkowane jako budowle byłyby także hangary (poz. 9 załącznika), które najczęściej stanowią typowe budynki.

2. Zmiany w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 2-2c UPOL – definicja budowli oraz definicje powiązane

W zakresie zmian dotyczących definicji budowli wątpliwości BCC budzą w szczególności następujące zagadnienia:

A. Relacja pomiędzy poszczególnymi rodzajami budowli

Projekt przewiduje, że opodatkowane jako budowle będą:

- a) obiekty wymienione w załączniku nr 4 do 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 oraz urządzenia, odrębne pod względem technicznym od tych maszyn i urządzeń,
- e) przyłącza do obiektu budowlanego.

Tak sformułowany przepis nie przesądza, kiedy dany obiekt powinien być opodatkowany jako wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy (lit. a), a kiedy jako wymieniony w jednej z pozostałych liter tego przepisu (lit. c-e). Należy zauważyć, że wyłącznie lit. b projektowanego przepisu zawiera zastrzeżenie przesądzające o pierwszeństwie kwalifikacji obiektu jako jednego z obiektów

wymienionych w załączniku. W przypadku pozostałych jednostek redakcyjnych takiego zastrzeżenia nie przewidziano.

Takie rozwiązanie rodzi istotną wątpliwość, co do kwalifikacji podatkowej urządzeń technicznych. Powstaje bowiem pytanie, czy dany obiekt powinien podlegać opodatkowaniu w całości jako obiekt wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy (np. wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenie techniczne) czy wyłącznie od wartości odrębnego technicznie fundamentu (lit. d przepisu). Występuje także trzecia możliwość interpretacyjna, zgodnie z którą w takim wypadku samo urządzenie podlegałoby opodatkowaniu na podstawie lit. a, zaś fundament byłby opodatkowany odrębnie na podstawie lit. d projektowanego przepisu.

Nie jest więc jasne, czy w przypadku poszczególnych jednostek przepisu zakresy obiektów w nich wymienionych mogą się pokrywać (z zastrzeżeniem lit. b, która wprost opisuje relację odnośnie do lit. a), a jeśli tak, to w jaki sposób powinien zostać rozstrzygnięty konflikt kwalifikacyjny pomiędzy tymi jednostkami redakcyjnymi.

W ocenie BCC w przepisie powinna znaleźć się wyraźna reguła kolizyjna co do tej kwestii.

Nie sposób też pominąć, że takie ułożenie regulacji będzie skutkowało tym, że każde urządzenie posadowione na dedykowanym fundamencie (z którym – ze względów technicznym – zawsze jest powiązane w odpowiednio trwały sposób) stanie się wolnostojącym trwale związanym z gruntem urządzeniem technicznym opisanym w punkcie 26 załącznika nr 4. Trudno racjonalnie wyobrazić sobie by jakiegokolwiek urządzenie techniczne posiadające części budowlane mogło być opodatkowane zgodnie z lit. b) wspomnianego przepisu – w istocie wszystkie tego rodzaju urządzenia będą kwalifikowane w całości jako budowle na podstawie załącznika nr 4, co czyni lit. b) zbiorem pustym. Obejmie to zatem w zasadzie nawet takie urządzenia jak piece hutnicze, piece koksownicze, elektrofiltry etc. – obiekty te posiadają bowiem własne, odrębne od budynku fundamenty.

B. Przesłanka wykonania z użyciem wyrobów budowlanych

Obecnie obowiązujące przepisy wymagają, by obiekt budowlany będący przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości był wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Projekt zakłada natomiast, by budowla była „wykonana” z użyciem takich wyrobów.

Klub zwraca uwagę, że „wykonanie” jest pojęciem językowo znacznie szerszym niż „wzniesienie”, co prowadzi do rozszerzenia zakresu opodatkowania (co stoi w sprzeczności z deklarowanym przez Projektodawcę celem zachowania *status quo* w opodatkowaniu). Pojęcie „wykonania” nie przewiduje bowiem, by budowla musiała być w jakikolwiek sposób wybudowana, zamontowana czy choćby w sposób odpowiednio trwały osadzona w miejscu przeznaczenia (co wynika z obecnie obowiązujących przepisów).

Implikuje to więc konieczność opodatkowania jako budowli np.:

- zbiorników mobilnych, przeznaczonych do przemieszczania (które nie są wzniesione, lecz wyłącznie wykonane z wyrobów budowlanych, takich jak stal nierdzewna), w tym np. zbiorników kontenerowych czy paletopojemników przewożonych na samochodach czy służących magazynowaniu oleju opałowego;
- obiektów wyprodukowanych w procesie przemysłowym, niepełniących jeszcze żadnych funkcji gospodarczych, takich jak zbiorniki lub przekrycia namiotowe, które dopiero oczekują na instalację i użycie, w tym składowanych w magazynach producentów;

- nieużywanych przekryć namiotowych i powłok pneumatycznych (nierozstawiony, złożony namiot czy powłoka pneumatyczna jako wykonane z użyciem wyrobów budowlanych także podlegałyby opodatkowaniu, nawet jeżeli byłyby przechowywane „w szafie”).

BCC apeluje więc o powrót w tej kwestii do pojęcia „wzniesienia”, które jest lepiej dostosowane do specyfiki opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obecnie w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się już na to, że pojęcie „wzniesienia” należy rozumieć jako budowę, ale także usytuowanie obiektu, którego konstrukcja została wykonana w całości poza miejscem budowy, co może dotyczyć takich obiektów budowlanych jak np. zbiorniki, urządzenia techniczne, kontenery, i inne¹. Można w ocenie Klubu rozważyć wprowadzenie do ustawy dodatkowej definicji „wzniesienia”, która ograniczyłaby zakres opodatkowania i wyeliminowała wskazane wyżej problemy, zawężając opodatkowanie do obiektów powiązanych w pewien sposób z gruntem (czy to poprzez fundamenty, czy to poprzez zamontowanie w dedykowanym miejscu, z ewentualnym wykonaniem odpowiednich prac dostosowawczych). Takie podejście pozwoliłoby też w większym stopniu zachować obecne *status quo* regulacji.

Ponadto wątpliwości budzi samo posłużenie się pojęciem „wyrobów budowlanych”. Ponieważ w UPOL brak jest definicji wyrobów budowlanych, a Projekt takiej definicji nie przewiduje, nie jest jasne, czy w wykładni tego pojęcia należy odwoływać się do ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1213) oraz do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 04.04.2011, str. 5), czy oprzeć się wyłącznie na językowym znaczeniu tego wyrażenia. W tym pierwszym przypadku dodatkową wątpliwość powoduje fakt, że zgodnie z wytycznymi Trybunału Konstytucyjnego, zawartymi w wyroku z 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21, przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie powinien być regulowany poprzez odesłanie do przepisów spoza zakresu prawa podatkowego.

Dodatkowo powstaje wątpliwość, czy niektóre budowle, o których mowa w załączniku nr 4 do ustawy mogą w ogóle spełniać kryterium wykonania z użyciem wyrobów budowlanych, np. obiekty ziemne (poz. 21 załącznika).

C. Poszczególne obiekty uznawane za budowle

Istotne wątpliwości BCC budzą także poszczególne pozycje katalogu zawartego w załączniku nr 4 do ustawy:

- **Poz. 7** – „zbiornik w postaci silosu, elewatora, bunkra do magazynowania paliw i gazów oraz innych produktów chemicznych, a także inny zbiornik przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich, występujących w kawałkach, albo w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym funkcje gospodarcze jest pojemność”

Wskazana definicja zbiornika została skonstruowana w ocenie Klubu w niewłaściwy sposób. Sformułowanie „inny zbiornik przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich, występujących w kawałkach, albo w postaci ciekłej lub gazowej” może sugerować, że zbiornikiem jest tylko taki obiekt, który służy magazynowaniu materiałów sypkich, które to **materiały** mogą występować w kawałkach lub w postaci ciekłej lub gazowej.

¹ Wyrok WSA w Łodzi z 17 stycznia 2019 r., sygn. akt II SA/Łd 761/18.

W celu uniknięcia wątpliwości, prawidłowe sformułowanie definicji powinno brzmieć „zbiornik przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich, materiałów występujących w kawałkach albo materiałów w postaci ciekłej lub gazowej”.

– **Poz. 8** – „obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem”

Jak już zostało wskazane przy uwagach odnośnie definicji budynku, rozgraniczenie pomiędzy budynkiem i budowlą jest dalece nieprecyzyjne co skutkuje znacznymi wątpliwościami w zakresie tego jak należy traktować obiekty takie jak trwale związane z gruntem kontenery. Obiekty takie będą bowiem spełniać wszystkie kryteria niezbędne do uznania ich za budynek, a jednocześnie stanowią one w myśl załącznika budowlę. Ustawa nie przewiduje w tym względzie żadnej reguły kolizyjnej, która pozwoliłaby ustalić która z kwalifikacji ma w tym względzie pierwszeństwo.

Jeżeli intencją ustawodawcy jest objęcie opodatkowaniem takich obiektów jako budowli, zasadnym wydaje się sformułowanie tej pozycji załącznika w następujący sposób „obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem, również w przypadku, gdy posiada on wszystkie cechy budynku wynikające z art. 1a ust. 1 pkt 1”.

– **Poz. 10** – „przekrycie namiotowe i powłoka pneumatyczna”

Jak już wskazano powyżej, takie sformułowanie kategorii budowli w powiązaniu z przesłanką wykonania z użyciem wyrobów budowlanych może prowadzić do paradoksalnej sytuacji, w której przekrycie namiotowe czy powłoka pneumatyczna, które nie zostały w żaden sposób rozłożone czy zainstalowane mogą stanowić opodatkowane jako budowle.

Projektodawca powinien w tym przypadku rozważyć wprowadzenie zastrzeżenia, że opodatkowaniu podlegają tylko przekrycia i powłoki trwale związane z gruntem. Problem opodatkowania tego rodzaju obiektów mogłoby też rozwiązać wprowadzenie do definicji budowli przesłanki „wzniesienia” z użyciem wyrobów budowlanych, zamiast przesłanki „wykonania” z użyciem takich wyrobów.

– **Poz. 12** – „sieć: elektroenergetyczna, telekomunikacyjna, gazowa, ciepłownicza, wodociągowa, kanalizacyjna oraz inna sieć uzbrojenia terenu, rurociąg przesyłowy”

Wymienione w tej pozycji załącznika nr 4 sieci to pojęcia niezwykle szerokie, a przy tym dalece niedookreślone.

Nie wszystkie rodzaje sieci wymienione w tej pozycji można wyklądać językowo tj. nie wszystkie zostały opisane w słownikach języka polskiego. Niemniej już analiza tych rodzajów sieci, które zostały opisane w słownikach wskazuje, że sieć to układ urządzeń i przewodów przeznaczonych do określonego celu (np. przesyłania energii elektrycznej, gazu etc.)². Takie rozumienie sieci jest niebywale szerokie, a co więcej – dodatkowo poszerza je jeszcze kwestia całości techniczno-użytkowej i uznania za budowle obiektów „wykonanych z użyciem wyrobów budowlanych”, a nie „wzniesionych” z ich użyciem.

Wprowadzenie do ustawy takiej kategorii budowli powodowałaby niezwykle daleko idące rozszerzenie zakresu opodatkowania względem aktualnie obowiązujących przepisów – w istocie opodatkowany byłby w zasadzie cały majątek przedsiębiorstw telekomunikacyjnych, przedsiębiorstw wodno-kanalizacyjnych czy też zajmujących się przesyłem i wytwarzaniem energii elektrycznej, a także przesyłem gazu.

Przykładowo, przy uznaniu za budowlę „sieci telekomunikacyjnej” budowlą staną się urządzenia takie jak routery, dekodery czy tzw. funbox’y, zapewniające konsumentom możliwość odbierania sygnałów z

² Por. <https://sjp.pwn.pl/szukaj/sie%C4%87%20elektroenergetyczna.html> oraz <https://sjp.pwn.pl/szukaj/sie%C4%87%20gazownicza.html>

tej sieci. Podobnie, budowlami staną się serwery i cała infrastruktura IT posadowiona w budynkach, która jest niezbędna do tego, aby sieć telekomunikacyjna realizowała swój cel gospodarczy, gdyż jednocześnie można tym obiektom przypisać cechę „wykonania z użyciem wyrobów budowlanych” (np. plastik i inne tworzywa sztuczne).

Warto też zwrócić uwagę, że poz. 12 załącznika nie została objęta zastrzeżeniem zawartym w definicji budynku, zgodnie z którym budynkiem mogą być określone obiekty wymienione w załączniku nr 4 do Projektu (zastrzeżeniem tym są objęte jedynie pozycje 1-6). Oznacza to – wbrew uzasadnieniu Projektu – że nie tylko nie można wykluczyć, ale wręcz pewnym wydaje się, że opodatkowaniu jako budowle podlegać będą także budynki, które zostaną uznane za część budowli sieciowej (np. budynki, które stanowią jedynie osłonę urządzeń stanowiących część sieci, a które to z kolei tworzą całość techniczno-użytkowa z tą siecią).

Dla sieci telekomunikacyjnych mogłoby to także oznaczać konieczność opodatkowania kabli w kanalizacji kablowej – Projekt nie przewiduje bowiem rozgraniczenia pomiędzy poz. 12 a poz. 27 i 28 załącznika. Nie sposób zatem wykluczyć, że profiskalna interpretacja przepisów może doprowadzić do opodatkowania jako budowli sieciowej (sieci telekomunikacyjnej) kabli wchodzących w skład sieci, nawet jeżeli będą się one znajdowały w kanalizacji kablowej czy kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej.

Wspomnieć należy też, że w wielu orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazywano, że budowlą dla potrzeb podatku od nieruchomości nie jest sieć, ale obiekt liniowy (linia i trakcja elektroenergetyczna, wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz rurociąg, linia kablowa)³ – co dodatkowo potwierdza znaczące rozszerzenie zakresu opodatkowania względem obecnie obowiązujących przepisów.

W ocenie Klubu zasadnym jawi się modyfikacja tej pozycji załącznika nr 4, przede wszystkim poprzez:

- a) Całkowite usunięcie tej pozycji – wówczas opodatkowaniu dalej podlegać będą różnego rodzaju obiekty liniowe i instalacje / urządzenia techniczne stanowiące wraz z nimi całość techniczno-użytkową,
- b) Usunięcie tej kategorii sieci, w przypadku których doszłoby do znacznego poszerzenia zakresu opodatkowania i wprowadzenie dla nich odrębnych pozycji załącznika, w których doregulowane zostanie jakie elementy danej sieci miałyby składać się na budowlę.

Oczywiście, Klub jest otwarty na dalszą dyskusję w zakresie możliwości modyfikacji tej pozycji załącznika.

Niemniej pozostawienie jej w niezmienionej formie doprowadzi do znacznego wzrostu kosztów działalności przedsiębiorstw posiadających różnego rodzaju sieci, co w ostatecznym rozrachunku będzie musiało przełożyć się na znaczne wzrosty cen podstawowych mediów w Polsce – tak dla klientów detalicznych, jak i dla biznesu.

Będzie także prowadziło do znacznego ograniczenia inwestycji infrastrukturalnych ze względu na skokowy wzrost kosztów po stronie inwestorów.

- **Poz. 17** – „droga kolejowa, tj. tory kolejowe, w tym rozjazdy i skrzyżowania torów, wchodzące w ich skład szyny, szyny żłobkowe, kierownice, odbojnice, prowadnice, zwrotnice, krzyżownice

³ Por. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 24 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3519/21, 21 lutego 2023 r., sygn. akt III FSK 3149/21, 6 grudnia 2022 r., sygn. akt III FSK 3520/21

i inne elementy rozjazdów, podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej, podsypka w tym tłuczeń i piasek, wraz z elementami wymienionymi w pkt 2–11 załącznika nr 1 do ustawy z dnia 28 marca 2023 r. o transporcie kolejowym”

We wskazanym przypadku ponownie budzi wątpliwość odesłanie do przepisów o charakterze pozapodatkowym, które stoi w sprzeczności z wytycznymi TK, wyrażonymi w wyroku o sygn. SK 14/21.

Ponadto, odesłanie do załącznika nr 1 do ustawy z dnia 28 marca 2023 r. o transporcie kolejowym implikuje konieczność opodatkowania podatkiem od nieruchomości takich obiektów jak roślinność posadzona w celu ochrony skarp czy żywopłoty.

– **Poz. 22** – „składowisko odpadów”

„Składowisko odpadów” jest pojęciem bardzo szerokim i niejednoznacznym. Tak sformułowana pozycja prowadzi do wątpliwości, czy opodatkowaniu podlega wyłącznie tzw. kwatery składowe, jako wydzielony za pomocą barier obszar o określonej pojemności, wyposażony w różnorodne instalacje i urządzenia, czy też cały zakład deponowania odpadów, ze wszystkimi obiektami, które wchodzi w jego skład (w tym wszelakimi maszynami i urządzeniami oraz budynkami – Klub zwraca uwagę, że poz. 22 nie została objęta zastrzeżeniem, o którym mowa w projektowanej definicji budynku).

Pozycja ta powinna więc ulec doprecyzowaniu i zostać w sposób wyraźny ograniczona wyłącznie do kwater składowiskowych (podczas gdy pozostałe obiekty zakładu, takie jak drogi, budynki czy ogrodzenia itp. stanowiłyby odrębne przedmioty opodatkowania).

– **Poz. 26** – „wolno stojące trwale związane z gruntem: maszt antenowy, tablica reklamowa i urządzenie reklamowe, oświetlenie zewnętrzne, instalacja przemysłowa oraz urządzenie techniczne”

Wskazana pozycja posługuje się wyjątkowo niejasnymi określeniami, takimi jak wolno stojąca „instalacja przemysłowa” oraz „urządzenie techniczne”. Projekt ustawy nie precyzuje, co dokładnie należy rozumieć pod tymi pojęciami, ani nie podaje żadnych przykładów tego typu obiektów. Także dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych nie wypracowało spójnej koncepcji, czym są wolno stojące instalacje przemysłowe i urządzenia techniczne. W praktyce, sądy często różnie interpretują te pojęcia, co prowadzi do braku jednolitości i pewności prawa.

Dodatkowo, jak już wskazywano powyżej, nie jest jasna relacja pomiędzy wolnostojącymi urządzeniami technicznymi i instalacjami przemysłowymi, o których mowa w załączniku nr 4 do Projektu, a częściami budowlanymi elektrowni wiatrowych i elektrowni jądrowych (projektowany art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c UPOL) i fundamentami pod maszyny oraz urządzenia, odrębnymi pod względem technicznym od tych maszyn i urządzeń (projektowany art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. d UPOL). Przykładowo, elektrownia wiatrowa może zostać jako całość uznana za urządzenie techniczne wolno stojące i trwale związane z gruntem (podobnie jak np. panele fotowoltaiczne). W obecnym kształcie projektowanych przepisów nie ma więc pewności, czy wskazane obiekty podlegałyby opodatkowaniu w całości, wyłącznie od swoich części budowlanych czy od fundamentu, na którym są posadowione.

W ocenie Klubu projektodawca winien rozważyć całkowite usunięcie wolnostojących urządzeń technicznych i instalacji przemysłowych z załącznika nr 4. Takie rozwiązanie przyczyniłoby się do znaczącego zwiększenia pewności prawa w tym obszarze. Ewentualnie pojęcia te mogłyby zostać zastąpione konkretnymi rodzajami „wolnostojących, trwale związanych z gruntem” urządzeń i instalacji, które w ocenie ustawodawcy winny podlegać opodatkowaniu jako budowle.

D. Przesłanka całości techniczno-użytkowej

Jak już wspomniano Przesłanka całości techniczno-użytkowej wprowadzona w Projekcie prowadzi do znaczącego rozszerzenia zakresu opodatkowania. Podczas gdy dotychczas przepisy wskazywały wyłącznie na opodatkowanie budowli wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (tj. jedynie z instalacjami doprowadzającymi i odprowadzającymi media – por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 października 2022 r., sygn. III FPS 2/22), Projekt przewiduje opodatkowanie wszystkich łączących się z budowlą instalacji i urządzeń technicznych, które służą osiągnięciu określonego celu gospodarczego.

Przy jednoczesnym zastąpieniu przesłanki „wzniesienia” „wykonanie” obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych budowlą – jak już zostało wskazane przy uwagach odnośnie pkt 12 załącznika nr 4 – stanie się nieograniczona liczba urządzeń technicznych połączonych z sieciami czy innymi budowlami.

Nie sposób pominąć także, że definicja przesłanki całości techniczno-użytkowej, zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2b UPOL, została skonstruowana w niewłaściwy sposób. *Definiens* tej definicji nie przewiduje, aby elementy tej całości miały być ze sobą fizycznie / technicznie połączone. Zamiast tego zaakcentowany został wyłącznie ich związek gospodarczy.

Powyższa konstrukcja przepisu pozwalałaby zatem na interpretację, zgodnie z którą opodatkowane jako części budowli byłyby wszystkie urządzenia techniczne, które w jakiś sposób są konieczne do jej gospodarczego wykorzystania, **nawet jeśli nie będą z nią fizycznie połączone**. Przykładowo, wspomniane w uzasadnieniu Projektu kasy fiskalne – wbrew samej treści uzasadnienia - mogłyby podlegać opodatkowaniu jako urządzenia konieczne do gospodarczej eksploatacji odkrytego obiektu sportowego lub rekreacyjnego choćby ze względu na fakt, że przepisy prawa obligują przedsiębiorcę do ich posiadania i używania przy obsłudze tego obiektu.

Podobne wątpliwości budzić może np. kwestia znaków pionowych i poziomych czy też progów zwalniających – jakkolwiek nie są one „niezbędne” by parking poza budynkiem pełnił swój cel gospodarczy, to jednocześnie obecność tych obiektów jest wymuszona przepisami prawa.

W ocenie Klubu należałoby zatem rozważyć usunięcie omawianej przesłanki z definicji budowli i zastąpienie jej enumeratywnym wyliczeniem instalacji i urządzeń podlegających opodatkowaniu jako budowle bezpośrednio w treści załącznika nr 4.

E. Definicja trwałego związania z gruntem

Projektodawca zaproponował także wprowadzenie do ustawy definicji trwałego związania z gruntem, wedle której jest to „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”.

Na gruncie tak skonstruowanej definicji nie jest jednak jasne, czy trwale związane z gruntem są np. obiekty masywne, nieprzymocowane w żaden sposób do fundamentów, lecz z racji swojej wagi opierające się czynnikom zewnętrznym (przykładowo – obiekty kontenerowe). Definicja nie precyzuje, czy obiekt musi zostać przymocowany do gruntu za pomocą śrub, kotew itp., czy wystarczające jest jego osadzenie w lub na gruncie.

Projektodawca w ocenie BCC powinien rozważyć uwzględnienie dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych (co według uzasadnienia Projektu było jednym z celów Projektu) i odwołanie się do rozumienia trwałego związania obiektu z gruntem, przedstawionego przez Naczelnego Sąd Administracyjny w uchwale z 29 września 2021 r., sygn. III FPS 1/21. W tej uchwale wskazano, że trwałe związanie z gruntem wymaga trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania

obiektu z fundamentami, a możliwość jego przemieszczenia bez wykonywania robót ziemnych wyklucza istnienie trwałego związku z gruntem.

F. Eliminacja kategorii obiektów małej architektury

Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów kategoria budowli podlegających opodatkowaniu podlega zawężeniu poprzez pojęcie obiektów małej architektury, którymi są na podstawie art. 3 pkt 4 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 725 ze zm.) niewielkie obiekty, a w szczególności:

- a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
- c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Projekt nie odwołuje się do obiektów małej architektury, prowadząc tym samym do rozszerzenia zakresu opodatkowania. Pominięcie tej kategorii prowadzi do uznania za budowle wielu obiektów, które dotychczas nie podlegały opodatkowaniu w ogóle. Przykłady mogą stanowić place zabaw, siłownie zewnętrzne (odkryte obiekty sportowe i obiekty rekreacji – poz. 1 załącznika nr 4 do ustawy) czy fontanny i wodotryski (obiekty hydrotechniczne – poz. 6 załącznika nr 4 do ustawy). Inne niewielkie obiekty mogłyby ponadto zostać potencjalnie opodatkowane jako część całości techniczno-użytkowej, np. wspomniane już znaki drogowe w stosunku do drogi czy parkingu.

W związku z powyższym Klub postuluje wprowadzenie do UPOŁ definicji obiektu małej architektury oraz zawężenie przez jej pryzmat katalogu opodatkowanych budowli.

G. Opodatkowanie parkingów w budynkach mieszkalnych

Projekt przewiduje dodanie nowego art. 1a ust. 2c UPOŁ, zgodnie z którym „Za część mieszkalną budynku uznaje się również garaż wielostanowiskowy w budynku mieszkalnym i stosuje się do niego stawkę, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a”. Zmiana nawiązuje do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 października 2023 r., sygn. SK 23/19.

Jednakże, tak sformułowany przepis nie realizuje w pełni wytycznych Trybunału Konstytucyjnego. Dotyczy bowiem wyłącznie garaży wielostanowiskowych w budynkach mieszkalnych, podczas gdy w takich budynkach mogą znajdować się także odrębne lokale garażowe, które mieszkańcy posiadają na wyłączność, zamiast korzystać wyłącznie z przydzielonego miejsca parkingowego.

TK wskazywał w swoim wyroku, że każdy garaż, znajdujący się w budynku mieszkalnym, niezależnie od jego prawnego wyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, powinien być objęty stawką jak dla budynków mieszkalnych. Ograniczenie nowelizacji jedynie do garaży wielostanowiskowych prowadzi więc do niepełnego uwzględnienia wytycznych Trybunału.

Dodatkowo garaże wolnostojące, które są związane z budynkami mieszkalnymi, również powinny podlegać opodatkowaniu jak budynki mieszkalne. Trybunał podkreślał bowiem, że wykorzystywanie garażu „wiąże się przede wszystkim z mieszkaniową funkcją budynku i znajdujących się w nim lokali mieszkalnych w ten sposób, że pomagają zaspokoić potrzeby mieszkaniowe osób tam przebywających”. Ponadto, zdaniem Trybunału „bez względu na to, czy garaż stanowi nieruchomością odrębną od lokalu mieszkalnego, czy jest jedynie do niego przynależny, pełni on tę samą funkcję. Sposób korzystania z garażu nie jest przecież zależny od jego prawnorzeczowej natury”. W ocenie BCC oznacza to, że niezależnie od konstrukcji garażu (czy jest on częścią budynku mieszkalnego, czy jest wolnostojącym budynkiem, związanym z budynkiem mieszkalnym), powinien być on w świetle wyroku TK objęty stawką właściwą dla budynków mieszkalnych.

Proponujemy wobec tego następujące brzmienie przepisu:

„Za część mieszkalną budynku uznaje się również garaże w budynkach mieszkalnych i garaże związane z budynkami mieszkalnymi, niezależnie czy są one przedmiotem odrębnej własności, i stosuje się do nich stawkę o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a”.

BCC wyraża gotowość dalszego dialogu w tej kwestii z przedstawicielami Ministerstwa Finansów. Poniżej załączamy kontakt do specjalistów koordynujących proces przygotowywania uwag do projektu ze strony Klubu.

Daniel Panek

Doradca podatkowy

Tel. 600 441 967

Mail: daniel.panek@crido.pl

Magdalena Kuźniarska

Doradca podatkowy, radca prawny

Tel. 532 699 296

Mail: magdalena.kuzniarska@crido.pl

Łączę wyrazy szacunku,
