

HUBERT KOSTECKI, SZYMON SEREK

ROZWAŻANIA DE LEGE LATA NAD ZAKRESEM PRZEDMIOTOWYM PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI JAKO DOCHODU GMINY

Przedmiot podatkowy jest jednym z głównych elementów zmiennych podatków. W doktrynie jest on definiowany jako zjawisko wywołujące powstanie obowiązku podatkowego¹ lub element dający odpowiedź na pytanie „od czego podatnik płaci podatek”². Należy go tym samym ocenić jako niezbędną część każdego podatku, bez której niemożliwe byłoby skuteczne określenie kwoty podatku oraz jego pobór.

Określenie przedmiotu opodatkowania następuje w drodze ustawy, na co wskazuje art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³. Ustawa Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997r.⁴ (zwana dalej O.p.) nie definiuje przedmiotu opodatkowania, co wydaje się oczywiste ze względu na zróżnicowaną postać, jaką przyjmuje on w odniesieniu do poszczególnych podatków. Art. 3 pkt 1) O.p.⁵ wskazuje jednak na ustawy podatkowe, jako źródło informacji odnoszących się do przedmiotu opodatkowania.

Przedmiot podatku od nieruchomości został określony w ustawie z dnia 12 stycznia 1992 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁶ (zwana dalej u.p.o.l) w artykule 2 ust. 1. Na jego podstawie należy stwierdzić, że przedmiotem podatku od

1 R. Ciałkowski, *Terminologiczne aspekty konstrukcji podatku*, Acta Universitatis Lodziensis 1992, Folia Iuridica nr 54, s. 47.

2 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 85.

3 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze sprost. i zm.

4 Dz.U. 1997 Nr 137 poz. 926.

5 Art. 3 pkt 1) Ordynacja Podatkowa, ustawach podatkowych – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

6 Dz.U. 1991 Nr 9 poz. 31.

nieruchomości są grunty, budynki lub ich części oraz budowle i ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

O ile definicja pierwszego z przedmiotów podatku od nieruchomości, czyli gruntu, nie budzi wątpliwości, to kolejne dwie doczekały się licznego orzecznictwa sądowego oraz wielu opracowań naukowych. Za budynek przyjmuje się obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach⁷. W odróżnieniu od poprzedniego stanu prawnego, w którym do uznania za budynek wystarczyło posiadanie przez daną konstrukcję tylko „ścian lub słupów, albo filarów”, obecny sprawia, że wszelkiego rodzaju wiaty, a więc obiekty z dachem umocowanym na filarach lub słupach, nie mogą być zakwalifikowane jako budynki ze względu na brak przegród budowlanych powodujących wyodrębnienie obiektu z przestrzeni⁸.

W poprzedniej definicji budynku występowało stwierdzenie: „umocowanie w ziemi lub na ziemi”. Obecnie u.p.o.l. wskazuje, że budynek musi posiadać fundamenty i być trwale związany z gruntem⁹. Wykazanie istnienia fundamentów budynku wymaga specjalistycznej wiedzy budowlanej, której podatnik lub organ podatkowy z reguły nie posiada. Rodzi to potrzebę odnoszenia się w określonych przypadkach do dokumentacji budowlanej przy kwalifikacji obiektów jako będących budynkiem w rozumieniu u.p.o.l. Często jest to niemożliwe ze względu na brak dokumentacji budowlanej albo jej niewystarczający charakter. W takiej sytuacji wymagana będzie opinia biegłego¹⁰ stanowiąca dowód w postępowaniu podatkowym, do którego organ prowadzący postępowanie musi się ustosunkować. Koszty powołania biegłego co do zasady ponosi gmina¹¹. Może je ponieść także podatnik, gdy potrzeba opinii biegłego wynika z niezgodnych z prawdą wyjaśnień lub zeznań¹².

Spornym elementem definicji budynku może wydawać się zwrot „trwały związek z gruntem”. Jedną z interpretacji prezentowaną jest przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru w jego piśmie z dnia 10 lutego 2003 r. Według tej opinii „związany trwale z gruntem jest budynek,

7 Art. 1a ust. 1 pkt 1) u.p.o.l.

8 L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, LEX 2012.

9 Art. 1a ust. 1 pkt 1) u.p.o.l.

10 Art. 197 o.p., Art. 197. § 1. W przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii[...]

11 Art. 264 o.p., Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania przed organami podatkowymi ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina.

12 Art. 267 § 1 pkt 5 lit. c o.p., Stronę obciążają koszty:[...] powstałe z jej winy, a w szczególności koszty:[...] wyniku wskutek złożenia wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą.

którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji¹³. Za taki budynek można uznać każdy, który posiada fundamenty, gdyż jest to element zespajający konstrukcję z gruntem, uniemożliwiający jej oderwanie. Jednak w takim wypadku bezzasadne stałoby się umieszczenie przez ustawodawcę w definicji zarówno przesłanki trwałego związku z gruntem, jak i posiadania fundamentów. Tym samym należy skłonić się do rozgraniczenia tych przesłanek¹⁴. Przyjęcie takiej interpretacji prowadziłoby poza tym do oderwania od pojmowania trwałego związku budynku z gruntem, funkcjonującego w Kodeksie cywilnym¹⁵ (dalej k.c.). W rozumieniu art. 48 k.c. budynek trwale związany z gruntem co do zasady jest jego częścią składową. Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). W związku z powyższym budynek trwale związany z gruntem, w rozumieniu u.p.o.l. nie tylko nie może być oderwany od gruntu bez jego uszkodzenia, ale także nie może być wzniesiony do przemijającego użytku. Taka interpretacja przepisów wyklucza z grupy budynków domki letniskowe, blaszane garaże, wiaty, domki kempingowe itp. W odniesieniu do przytoczonych regulacji należy przyjąć, że pojęcie „nieruchomości”, a w tym także gruntów, przyjęte na potrzeby u.p.o.l. jest tożsame z tym, określonym w art. 46 § 1 k.c.¹⁶. Idąc tym tokiem rozumowania budynkiem, jako przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest część składowa gruntu w rozumieniu art. 47 k.c. albo nieruchomość budynkowa w rozumieniu art. 46 k.c. Jeżeli nie spełnia przesłanek określonych w powyższych artykułach, to nie może być budynkiem w rozumieniu u.p.o.l.

Budowlą, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2) jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury. Budowlą jest również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, które pozwala na użytkowanie budowli zgodnie z przeznaczeniem. Ustawodawca w definicji odnosi się do art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane¹⁷ (dalej P.b.), który określa pojęcie budowli oraz zawiera ich

13 Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru – Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., nr LK-2443/LP/02/AP, w sprawie nowych definicji w podatku od nieruchomości.

14 L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, LEX 2012.

15 Dz.U. 1964 Nr 16 poz. 93.

16 Art. 46. § 1. k.c., Nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

17 Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.

otwarty katalog. W związku z tym powstały wątpliwości czy tymczasowe obiekty budowlane, określone w art. 3 pkt 5 ustawy p.b., mogą być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Sprawę tę rozstrzygnął Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w dniu 3 lutego 2014r. uchwałą o sygnaturze II FPS 11/13 w odpowiedzi na pytanie Prokuratora Generalnego. Pytanie te wynikało z rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Prokurator Generalny przytoczył między innymi wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 1083/07, w którego uzasadnieniu stwierdzono, iż nadanie obiektowi budowlanemu cechy tymczasowości nie pozbawia go możliwości zakwalifikowania do obiektów budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 1 P.b.¹⁸. Dla przedstawienia przeciwstawnej linii orzecznictwa przytoczono wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11, w którym uznano, że „przenośne kontenerowe pawilony handlowe nie są urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy prawo budowlane i nie można ich przyporządkować do żadnej kategorii określanych jako budowla i nie mogą być one przedmiotem nałożenia podatku od nieruchomości.” W odpowiedzi na zadane pytanie Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że słusznym jest stwierdzenie, że definicje obiektu budowlanego zawarte w u.p.o.l. i p.b. nie mogą być interpretowane w identyczny sposób, gdyż prawo podatkowe wymaga „dostatecznej określoności regulacji prawnych”¹⁹, co wynika z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Sąd wskazał tym samym, że choćby tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 P.b. odpowiadał definicji określonej w art. 3 pkt 1 lit. b tej ustawy, to musi być on wymieniony *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 P.b. lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, a także być związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, aby podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Poza problematyką odnoszącą się do definicji budowli, jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, należy też zwrócić uwagę, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie te budowle lub ich części, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej²⁰. Art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. konkretyzuje wspomniane sformułowanie wskazując, że gruntami, budynkami i budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są te nieruchomości, które znajdują się w posiada-

18 Art.3 P.b., Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć:

b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

19 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 1083/07.

20 Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

niu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Wynika z tego, że nawet niewykorzystywane obiekty lub obiekty, w których prowadzona jest działalność inna od gospodarczej są uznawane za związane z działalnością gospodarczą. Pogląd ten odzwierciedla orzecznictwo sądowe. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 6 czerwca 2006 r. o sygnaturze I SA/Gd 481/05, stwierdził, że tymczasowy brak wykorzystywania danego obiektu dla celów działalności gospodarczej nie uprawnia do przyjęcia, iż nie stanowi on nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zbliżone wnioski można wysnuć z wyroku tego samego sądu z dnia 4 marca 2006 r., I SA/Gd 49/04, w którym stwierdzono, że o obowiązku opłacania podatku od budynków według stawek właściwych dla budynków związanych z działalnością gospodarczą świadczy wpis do rejestru przedsiębiorców, a nie faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej.

Podsumowując rozważania należy stwierdzić, że wielość aspektów zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, pomimo stosunkowo nieskomplikowanej budowy przepisu określającego ten zakres²¹, może wzbudzić mnóstwo wątpliwości. Związane jest to w dużej mierze z wymogiem „dostatecznej określoności regulacji prawnych”²², który wynika z art. 217 Konstytucji. Definicje zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych²³ okazują się niewystarczające do określenia co jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a co nim nie jest. Rodzi to potrzebę odniesienia się do innych ustaw, takich jak Prawo budowlane, czy Kodeks cywilny. Niejednokrotnie prowadzi to do błędnych interpretacji prawa, czego dowodem może być liczne orzecznictwo sądów administracyjnych związane z omawianą tematyką.

DE LEGE FERENDA CONSIDERATIONS ABOUT SUBJECT OF TAXATION OF PROPERTY TAX IN POLAND

The article describes regulations in the subject of property tax in Poland. It analyzes specifically definition issues connected with grounds, buildings and their parts, structures and their parts related to business activity. It describes the role of land register in setting the tax base. The article also mentions the judicature in this area.

21 Art. 2 ust. 1 u.p.o.l.

22 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt II FSK 1083/07.

23 Art. 1a ust. 1 u.p.o.l.