

Wątpliwości interpretacyjne związane z opodatkowaniem budynków i budowli

Doubts of interpretation related to the taxation of buildings and structures

Abstrakt

Niniejszy artykuł ma na celu poddanie dokładnej analizie przepisy ustawowe, w których ustawodawca zawarł reguły opodatkowania budynku i budowli podatkiem od nieruchomości oraz sposoby ich wykładni. Omówione zostały przede wszystkim problemy interpretacyjne ściśle związane ze stosowaniem określonych regulacji podatkowych w połączeniu z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych dotyczącego podejmowanej tematyki.

Słowa kluczowe: budynek, budowla, obiekt budowlany, podatek od nieruchomości, nieruchomość, orzecznictwo

Abstract

The purpose of this article is to analyze in detail the legal regulations in which the legislator included the rules of taxation of buildings and structures with property tax and the methods of their interpretation. First of all, interpretation problems closely related to the application of specific tax regulations were discussed in conjunction with the jurisprudence of the Constitutional Court and administrative courts on the subject matter.

Keywords: building, structure, construction object, property tax, property, judicature

1. Wprowadzenie

Podatek od nieruchomości jako danina o charakterze lokalnym stanowi najbardziej intratne źródło dochodów budżetu samorządów gminnych. Na jego wydajność wpływa przede wszystkim szeroki i jednolity zakres podmiotowy, zrównujący kategorię podmiotów fizycznych i prawnych. Podatek od nieruchomości jako dochód własny gmin pełni nie tylko funkcję fiskalną umożliwiając gminie realizację zadań własnych i zleconych, ale również funkcję stymulacyjną. Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ (dalej jako u.p.o.l.), która reguluje omawiany podatek, upoważnia radę gminy, jako organ podatkowy, do różnicowania stawek podatkowych lub wprowadzania zwolnień. To z kolei, umożliwia gminie oddziaływanie na lokalną społeczność, poprzez przyciąganie inwestorów zewnętrznych czy też ogólnie rozumiane pobudzanie przedsiębiorczości.

Ustawodawca określa przedmiot podatku od nieruchomości w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., zgodnie z którym opodatkowaniu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane takie jak grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Istotną z punktu widzenia podatnika jest regulacja dotycząca podstawy opodatkowania zawarta w art. 4 ust. 1 wspomnianej ustawy. Podstawą opodatkowania gruntów jest ich powierzchnia, budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa, natomiast wysokość podatku od nieruchomości od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zależy od wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – od ich wartości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Tak skonstruowany przepis ustawowy ma zasadnicze

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 401).

znaczenie dla osoby podatnika, ponieważ od prawidłowego zakwalifikowania przedmiotu opodatkowania zależeć będzie wysokość jego zobowiązania podatkowego.

W treści art. 2 ust. 1 u.p.o.l. zawarto pojęcie nieruchomości, jednakże nie zostało ono zdefiniowane w tej ustawie podatkowej. Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny, nie ma wątpliwości, iż w przypadku analizowanego przepisu należy mieć na uwadze już istniejącą w ustawie z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (dalej jako k.c.)² definicję pojęcia nieruchomości, zawartą w art. 46 § 1³. Na podstawie tego przepisu można wskazać trzy rodzaje nieruchomości: grunty stanowiące część powierzchni ziemskiej, budynki trwale połączone z gruntem oraz części tych budynków, jeżeli z mocy szczególnych przepisów stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Nieruchomość zdefiniowaną na płaszczyźnie prawa cywilnego nie należy jednak utożsamiać z przedmiotem podatku od nieruchomości, ponieważ cywilistyczne pojęcie zdaje się być w tym przypadku mało precyzyjne. Artykuł 2 ust. 1 u.p.o.l. obejmuje swym zakresem również obiekty budowlane, które z kolei nie muszą być nieruchomościami w rozumieniu cywilistycznym.

Wspomniane obiekty budowlane nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 wskazuje, iż budynkiem i budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu ustawy z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane⁴ (dalej jako pr. bud.). Ustawodawca odsyła tym samym do art. 3 pkt 1 pr. bud., zgodnie z którym obiektem budowlanym jest budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To właśnie z definicjami budynku i budowli wiążą się trudności interpretacyjne, którymi niejednokrotnie zajmują się sądy administracyjne. Nieostrość definicji ustawowych prowadzi do niejednolitych interpretacji, a w dalszej kolejności do sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Prawidłowe ustalenie wysokości stawki podatku od nieruchomości od budynków i budowli ma zasadnicze znaczenie dla osoby podatnika.

² Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1509).

³ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 1992 r., SA/Po 1346/91, LEX nr 60677.

⁴ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 88).

Zakwalifikowanie poszczególnego obiektu budowlanego jako budowli i uzależnienie rocznej stawki podatkowej od jej wartości powoduje, że danina ta staje się regularnym i wysokim obciążeniem. Z kolei, opodatkowanie obiektu jako budynku niesie za sobą znacznie mniejsze dolegliwości, z racji na opodatkowanie wyłącznie jego powierzchni użytkowej.

Pojęcie budynku w kontekście prawa podatkowego należy analizować po zestawieniu regulacji art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 pr. bud. Zgodnie z ich brzmieniem budynek jako przedmiot podatku od nieruchomości to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach. Ustawowo wskazane elementy budynku nie posiadają definicji legalnych, dlatego też należy rozumieć je tak jak w języku potocznym, pomocniczo sięgając do Prawa budowlanego i norm technicznych⁵.

Także pełne zdefiniowanie pojęcia budowli wymaga przytoczenia regulacji zawartych w ustawie podatkowej i Prawie budowlanym. Jest to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem materiałów budowlanych, nie będący budynkiem bądź tzw. obiektem małej architektury. Co istotne, art. 3 pkt 3 pr. bud. określa katalog otwarty obiektów budowlanych, które Ustawodawca uznaje za budowle.

Celem niniejszych rozważań jest analiza wybranych problemów praktycznych związanych z określeniem przedmiotu podatku od nieruchomości, a konkretniej z przeprowadzeniem prawidłowej kwalifikacji obiektu budowlanego jako budynku bądź budowli. Stosowanie ogólnych zasad wykładni pojęć „budynek” i „budowla” zawartych w Ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zawsze prowadzi do powstania jednolitych linii interpretacyjnych. Brak wypracowania zasad wykładni spornych definicji stanowi podstawowy problem i mankament polskich sądów administracyjnych

⁵ J. Bauta-Szostak, R.Kran, *Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 25.

w zakresie interpretacji przepisów zawartych w ustawach podatkowych⁶. Skutkiem tego jest wydawanie przez sądy administracyjne często sprzecznych ze sobą wyroków, które kształtują sytuację prawną podatników.

2. Opodatkowanie budynku w trakcie prac wykończeniowych

Artykuł 6 ust. 1 u.p.o.l. ustanawia zasadę, zgodnie z którą obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Natomiast ust. 2 tego artykułu określa wyjątki od tej zasady, ponieważ zgodnie z jego treścią, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Co istotne, art. 6 ust. 2 odnosi się w swej treści do nowych budynków, a nie budynków istniejących, będących w fazie remontu. Ponadto, w przypadku tej regulacji nie ma znaczenia czy podatnik jest pierwotnym wytwórcą obiektu budowlanego czy też jego nabywcą. Potwierdza to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 kwietnia 2014 r., w którym stwierdza, iż stan „istnienia budynku” jest kategorią obiektywną, niezależną od właściwości podmiotu władającego tym obiektem budowlanym, natomiast nabycie „budynku w budowie” nie wyłącza stosowania wakacji podatkowych z analizowanego przepisu dla jego nabywcy⁷.

Norma wynikająca z art. 6 ust. 2 stała się przedmiotem sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, z racji na nieostrość pojęć zakończenia budowy oraz rozpoczęcia użytkowania obiektu. Wątpliwości interpretacyjne dotyczące pierwszego z pojęć wynikają z braku definicji legalnej „zakończenia budowy”. W tym przypadku powinny znaleźć zastosowanie regulacje Prawa budowlanego, a dokładnie art. 57 dotyczący zawiadomienia o zakończeniu

⁶ W. Morawski, *Podstawowe sporne kwestie związane z zakresem przedmiotowym pojęcia budowli w rozumieniu ustawy – analiza wybranych problemów praktycznych*, [w:] *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – komentarz*, red. W. Morawski, Gdańsk, Wyd. ODDK, 2016, s. 98.

⁷ Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1025/12, LEX nr 1481386.

budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie. Tym samym pojęcie zakończenia budowy należałoby utożsamiać z zaistnieniem stanu faktycznego umożliwiającego złożenie zawiadomienia określonego w przytoczonym przepisie, jednak spełnienie tego wymogu należałoby zawęzić ściśle do samego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości⁸. Oczywiście jest, iż obowiązek dołączenia przez inwestora do zawiadomienia o zakończeniu budowy m.in. oświadczenia o właściwym zagospodarowaniu terenów przyległych nie jest istotny dla ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego. Postulat zestawienia art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wraz z art. 57 pr. bud. zdaje się podzielać Naczelny Sąd Administracyjny, który w swym wyroku z 27 listopada 2018 stwierdził, iż spełnienie wszystkich warunków wymaganych dla skutecznego złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie, uznawane jest za tożsame z chwilą, w której została zakończona budowa budowli albo budynku lub ich części⁹.

Pojęcie rozpoczęcia użytkowania, jako drugi z elementów art. 6 u.p.o.l. budzący wątpliwości natury interpretacyjnej może sugerować, że podatek od nieruchomości powinien być pobierany wyłącznie od części budynku będącej w użytku, natomiast część obiektu budowlanego z niedokończonym zakresem robót budowlanych pozostanie wolna od podatku. Jednakże w literaturze prawa podatkowego prezentuje się stanowisko przeciwne takiemu rozumieniu analizowanego przepisu, a twierdzące, iż rozpoczęcie użytkowania budynku niewykończonego powoduje konieczność zapłacenia podatku od nieruchomości, ustalonego od powierzchni całego budynku¹⁰. Rozpoczęcie użytkowania skutkuje zatem powstaniem obowiązku podatkowego w stosunku do całego budynku, a opodatkowaniu podlega również jego niewykończona część. Pogląd taki prezentowany jest także w orzecznictwie, w którym wskazuje się, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości jest związany z rozpoczęciem faktycznego użytkowania

⁸ A. Jarosz, Ł. Wąsikiewicz, *Moment powstania i ustania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 26

⁹ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2018 r., II FSK 3250/16, LEX nr 2598764.

¹⁰ L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 222.

budynku lub jego części przed jego ostatecznym wykończeniem, jeżeli zaś budynek istnieje to opodatkowaniu podlega cała jego powierzchnia użytkowa, nawet jeżeli w danym roku część budynku nie była faktycznie wykorzystywana¹¹. Dodatkowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 10 stycznia 2020 r. orzekł, że „w przypadku rozpoczęcia użytkowania części budynku opodatkowanie całości możliwe jest tylko w sytuacji, gdy istnieje reszta przedmiotu opodatkowania”¹². Przez resztę przedmiotu opodatkowania rozumie się istnienie obiektu budowlanego trwale związanego z gruntem, mającego ściany i dach. Sąd uznał tym samym, iż konieczność zapłacenia podatku ustalonego od powierzchni całego nieukończonego budynku zachodzi jedynie wówczas, gdy użytkowany obiekt budowlany spełnia ustawowe elementy definicji budynku.

Jak stanowi art. 55 ust. 1 pkt 3 pr. bud., jeżeli przystąpienie do użytkowania obiektu budowlanego ma nastąpić przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych, to przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać decyzję o pozwoleniu na użytkowanie. Rozpoczęcie użytkowania budynku przed jego ostatecznym wykończeniem wymaga zatem uzyskania stosownej decyzji administracyjnej, co w związku z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. nasuwa wątpliwość, czy powstanie obowiązku podatkowego jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 9 października 2019 r. podkreślił, że art. 6 ust. 2 u.p.o.l. „stanowiąc o okolicznościach, od których uzależniony jest obowiązek podatkowy używa określenia „zakończenie budowy” oraz „rozpoczęcie użytkowania obiektu budowlanego”, ale chodzi wyłącznie o stan faktyczny powodujący moment rozpoczęcia obowiązku podatkowego. Zgodnie bowiem z powołanym przepisem powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 1041/15, LEX nr 2284429.

¹² Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 501/18, LEX nr 3026894.

Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku¹³.

Podsumowując, zakończenie budowy lub rozpoczęcie użytkowania obiektu budowlanego, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego od 1 stycznia następnego roku podatkowego. Brzmienie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych umożliwia podatnikom odroczenie powstania obowiązku podatkowego o prawie rok. W przypadku obiektów budowlanych, następuje to na skutek zakończenia budowy lub rozpoczęcia użytkowania na początku roku kalendarzowego. Jednakże orzecznictwo sądów administracyjnych stanowi przykład tego, iż brak ustawowej definicji zakończenia budowy, może wielokrotnie prowadzić do konieczności odprowadzenia daniny z racji na częściowe używanie obiektu budowlanego, pomimo niezakończonych prac budowlanych.

3. Opodatkowanie budynku bez dachu

Ścisłe określone odesłanie zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. pozwala jedynie na sięgnięcie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, w celu ustalenia czy dana nieruchomość jest obiektem budowlanym. Dalsza część ustawowej definicji budynku wprowadza określone elementy, których łączne występowanie przesądza o zakwalifikowaniu obiektu budowlanego jako budynku. Elementy te to trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentu i dachu.

Dach to nakrycie budynku, wierzchnia część osłoniętego wnętrza, część budynku ograniczająca go od góry, niezależnie od konstrukcji czy użytych do jego wybudowania materiałów. Pozbawienie istniejącego budynku dachu, a więc jednego z elementów tworzących budynek w rozumieniu ustawy, powoduje niemożność jego opodatkowania. Nieruchomość bez dachu nie powinna być zatem opodatkowana podatkiem od nieruchomości, jednakże nie będzie to miało miejsce w każdej sytuacji.

Budynek jako przedmiot podatku od nieruchomości posiada dach do momentu jego całkowitego usunięcia, demontażu bądź rozbiórki, natomiast

¹³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 października 2019 r., I SA/Bk 476/19, LEX nr 2729700.

stan dachu, jego uszkodzenie lub częściowe usunięcie nie oznacza, że dany obiekt nie posiada dachu i przez to przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁴. Bez znaczenia jest również to, czy obiekt jest wykorzystywany czy też został wyłączony z bieżącej eksploatacji lub został porzucony. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 10 listopada 2010 r. stwierdził, iż obiekt budowlany będący w rozumieniu ustawy budynkiem, pozostaje nim nawet wtedy, gdy pozbawiono go okien, schodów wewnętrznych, dźwigu osobowego czy części dachu lub dokonano ogólnej dewastacji¹⁵. Świadczy to o tym, że brak elementów niezbędnych do uznania obiektu za budynek nie należy utożsamiać ze złym stanem technicznym budynku. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego niejednokrotnie przyznawało, iż obiekt budowlany pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy ze względów technicznych, prawnych, czy faktycznych, nie jest i nie może być wykorzystywany zgodnie z przeznaczeniem. Dopiero obiekt całkowicie i trwale pozbawiony dachu, nieosłonięty, nieograniczony z góry, przestaje być budynkiem, a nawet obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego¹⁶.

Wątpliwości co do opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości mogą powstać po rozpoczęciu rozbiórki budynku. W przypadku rozbiórki obowiązek podatkowy wygasa po zakończeniu prac rozbiórkowych¹⁷, jednakże nie można wykluczyć sytuacji, w której przed definitywnym zakończeniem rozbiórki dojdzie do wygaśnięcia obowiązku podatkowego na skutek utraty przez obiekt podlegający rozbiórce cech konstytutywnych budynku w rozumieniu ustawy. Przykładem tego może być doprowadzenie przez właściciela budynku do zdjęcia poszycia dachowego, jak również przeprowadzenie takiej rozbiórki, podczas której usunięto poszycie, lecz nie zdemontowano więźby dachowej. Ma to związek z definicją funkcjonalną dachu, zgodnie z którą dach jest elementem budynku, który chroni przed opadami atmosferycznymi oraz przed ubytkiem ciepła. Jeżeli zatem dach

¹⁴ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 90.

¹⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/G 758/10, LEX nr 748340.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 6 października 2015 r., II FSK 2139/13, LEX nr 1986368.

¹⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 maja 2010 r., III SA/Po 106/10, LEX nr 686825.

nie ma poszycia, nie spełnia swych funkcji, a w konsekwencji budynek traci byt jako przedmiot podatku od nieruchomości¹⁸.

4. Opodatkowanie tablic reklamowych

Ustawodawca w ramach art. 3 pkt 3 pr. bud. wprowadza katalog otwarty obiektów budowlanych będących budowlami. W jego zakres wchodzi m. in. wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, które zasługują na szczególną uwagę w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji tych pojęć, jednak poprzez art. 1a ust. 1 pkt 3a odsyła do ich znaczenia zawartego odpowiednio w art. 2 pkt 16b oraz 16c ustawy z 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym¹⁹. Poprzez tablicę reklamową ustawa nakazuje rozumieć przedmiot materialny przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, o płaskiej powierzchni służącej ekspozycji reklamy, w szczególności baner reklamowy, reklamę naklejaną na okna budynków i reklamy umieszczane na rusztowaniu, ogrodzeniu lub wyposażeniu placu budowy, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem. Ustawa określając znaczenie pojęcia tablicy reklamowej kładzie nacisk na jej element konstrukcyjny w postaci płaskiej powierzchni. W rezultacie każda powierzchnia płaska, na której wyeksponowano reklamę, stanowi tablicę reklamową²⁰.

Z kolei, odnosząc się do definicji pojęcia urządzenia reklamowego ustawodawca wskazuje, iż jest to przedmiot materialny przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, inny niż tablica reklamowa, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem. Definicja ta została skonstruowana w sposób negatywny,

¹⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., I SA/Kr 496/09, LEX nr 507644.

¹⁹ Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 503).

²⁰ K. Feldo, *Zakres przedmiotowy opłaty reklamowej*, [w:] *Opodatkowanie akcji marketingowych*, red. K. Feldo, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 113.

zatem oznacza to iż nośniki reklamy, które nie są tablicami reklamowymi, są urządzeniami reklamowymi²¹.

Wyjaśnienia pojęcia tablicy reklamowej podjął się również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 grudnia 2018 r., w którym skład orzekający stwierdził, iż każda płaska powierzchnia służąca ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami uznawana jest za tablicę reklamową niezależnie od tego ile nośników informacji znajduje się na jednej konstrukcji²². Obok wyczerpującego zdefiniowania omawianych pojęć, pozostaje kwestia braku wyjaśnienia na poziomie ustawowym pojęcia trwałego związania z gruntem. Stwarza to wątpliwości, czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są tablice i urządzenia reklamowe, których sposób związania z podłożem pozwala na przeniesienie w inne miejsce.

Odpowiedź na to pytanie znaleźć można w obszernym orzecznictwie sądów administracyjnych, które podjęły się wyjaśnienia pojęcia trwałego związania z gruntem w kontekście tablic i urządzeń reklamowych. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 sierpnia 2018 r. wskazał, iż konstrukcja nośnika reklamowego, która ma uniemożliwić łatwe jej przesunięcie, przeniesienie w inne miejsce czy zniszczenie przy silnych podmuchach wiatru musi być w odpowiedni techniczny sposób powiązana trwale z gruntem, co nadaje jej cechy budowli. Chodzi o zapewnienie stabilności i zabezpieczenia urządzenia w sposób trwały, czyli bezpieczny dla otoczenia²³. Istotnym dla analizowanego problemu jest to, iż sądy stoją na stanowisku, zgodnie z którym w pojęciu trwałego związania z gruntem nie należy dopatrywać się braku możliwości przeniesienia urządzenia reklamowego. To, że określony nośnik reklamy można przestawić z miejsca na miejsce, nie oznacza, że nie jest on trwale związany z gruntem. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 grudnia 2009 r. stwierdził, że przepisy Prawa budowlanego nie uzależniają kwalifikacji obiektu od metody, techniki i technologii jego wykonania czy od tego, że w każdej chwili może on być rozebrany,

²¹ K. Feldo, Zakres przedmiotowy..., *op. cit.*, s. 114.

²² Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2018 r., II FSK 1897/18, LEX nr 2601999.

²³ Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2018 r., II FSK 1983/16, LEX nr 2532545.

natomiast o tym, czy obiekt jest trwale związany z gruntem, czy też nie, nie świadczy sposób, w jaki zagłębiono go w gruncie ani technika, w jakiej to wykonano, ale masa całkowita obiektu i jego rozmiary, które wymagają trwałego związania z gruntem ze względów bezpieczeństwa²⁴.

W sprawach dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń i tablic reklamowych decydujące znaczenie ma ustalenie, czy dany nośnik reklamy jest obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego. Organy podatkowe mogą pozyskać tę informację poprzez analizę dokumentacji budowlanej, takich jak pozwolenie na budowę, zgłoszenie lub projekt budowlany, natomiast w przypadku powstania dalszych wątpliwości w tym zakresie, należy w postępowaniu je usunąć, np. poprzez powołanie biegłego, który stwierdzi w opinii, czy są obiektami budowlanymi w rozumieniu Prawa budowlanego²⁵. W przypadku ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zasadniczo nie ma znaczenia to, czy tablica reklamowa jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. Istotnym jest fakt uznanie jej za obiekt budowlany, niekoniecznie trwale związany z gruntem. Wspomniana ustawa podatkowa za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje również tymczasowe obiekty budowlane, które nie posiadają cechy trwałego związania z gruntem. W efekcie, każda tablica reklamowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jeżeli jest trwale z gruntem związana, to jest budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego i budowlą w rozumieniu ustawy podatkowej, natomiast jeżeli nie jest trwale z gruntem związana, to nie jest budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego, ale tymczasowym obiektem budowlanym²⁶. Z kolei, taki obiekt zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy traktować na potrzeby opodatkowania jako budowlę.

Po wyjaśnieniu wątpliwości dotyczących tablicy reklamowej jako przedmiotu podatku od nieruchomości, należy również odpowiedzieć na pytanie, kto jest podmiotem tak ukształtowanego zobowiązania podatkowego. Co do

²⁴ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II OSK 1958/08, LEX nr 582870.

²⁵ L. Etel, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1945/07, „Finanse Komunalne” 2008, nr 10, s. 74.*

²⁶ L. Etel, *Glosa do wyroku..., op. cit., s. 75.*

zasady, podatnikami od nieruchomości są podmioty będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, ich posiadaczami samoistnymi lub użytkownikami wieczystymi gruntów. W konsekwencji tego, tablice reklamowe trwale związane z gruntem podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle, a podatnikami z tego tytułu będą ich właściciele, jako właściciele gruntów, na których tablice stoją. Zgodnie z art. 47 § 1 k.c., część składowa rzeczy, w tym przypadku tablica reklamowa jako przedmiot połączony z gruntem, nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Z kolei, przez brak trwałego związania z gruntem, tablica reklamowa postrzegana być powinna jako tymczasowy obiekt budowlany, a podatnikiem tej tablicy będzie jej właściciel, a nie właściciel gruntu, na którym owa tablica się znajduje. Właściciel gruntu jest zobowiązany zapłacić podatek za grunt, a za tablicę właściciel tablicy²⁷.

5. Opodatkowanie silosów i elewatorów

Silosy, rozumiane jako obiekty budowlane służące do składowania materiałów sypkich, zwane także elewatorami, nie zostały wymienione w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 pr. bud. Ustawodawca zawarł je jednak w załączniku do tej ustawy w kategorii XIX, dotyczącej zbiorników przemysłowych. Obiekty tego rodzaju mogą zatem zostać uznane za zbiorniki wymienione w katalogu budowli²⁸.

Opodatkowanie silosów w praktyce generuje wiele problemów interpretacyjnych, ponieważ większość z nich posiada wszystkie cechy budynku, wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tj. posiadają fundamenty i dach, są trwale związane z gruntem oraz są wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. W świetle redakcji przepisów definiujących budynek i budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w pierwszym kroku należy analizować, czy dany obiekt jest budynkiem. Jeżeli tak, to powinien być tak zakwalifikowany i opodatkowany od powierzchni użytkowej. Nie ma przy tym znaczenia, że obiekty takie jak silosy

²⁷ L. Etel, M. Popławski, *Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 9, s. 12.

²⁸ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 24 października 2017 r., I SA/Bd 816/17, LEX nr 2398025.

i elewatory są wymienione jako budowle na gruncie Prawa budowlanego²⁹. Taka interpretacja przepisów wydaje się być niezwykle korzystna z punktu widzenia podatnika, jednakże nie pokrywa się z linią orzecniczą, która wykształciła się na przestrzeni ostatnich lat.

Sądy administracyjne niemal ustawicznie wprowadzają w swych wyrokach kryterium funkcjonalności, które nie wynika wprost z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z jego postulatami, jeżeli obiekt funkcjonalnie nie odgrywa roli budynku, to powinien być uznany za budowlę. Tak skonstruowana wykładnia przepisów jest szczególnie widoczna na przykładzie spraw dotyczących opodatkowania silosów i elewatorów. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 maja 2017 r. stwierdza, iż silos na cukier ze względu na swoje wyposażenie i związane z nim urządzenia, infrastrukturę, nie jest budynkiem magazynowym, ale składnikiem systemu przekazywania, podawania cukru³⁰.

Tak wypracowana linia orzecnicza, zdająca się mieć charakter jednolity, została zakwestionowana wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r.³¹, który wyraźnie stwierdził, iż obiekt budowlany spełniający ustawowe kryteria budynku, nie może być uznany za budowlę. Choć teza Trybunału ma charakter uniwersalny i stanowi element porządku prawnego, sądy administracyjne nadal spierają się co do konieczności uznania silosów za budowle. Nie zdołało to rozwiązać wszystkich wątpliwości interpretacyjnych, które nadal stanowiły przedmiot sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

Przykładem dalszego stosowania przez sądy kryterium funkcjonalnego jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 października 2019 r.³², w którym skład orzekający stanął na stanowisku, iż silosy na cukier należy uznać i opodatkować je jako budowle. Sąd uzasadnił swoją decyzję faktem funkcjonowania silosów w ramach systemu technologicznego przemieszczania cukru, obejmującego oprócz wyposażonego w odpowiednie w tym

²⁹ J. Bauta-Szostak, R. Kran, *Opodatkowanie nieruchomości...*, op. cit., s. 177.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, LEX nr 2347188.

³¹ Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906.

³² Wyrok NSA z dnia 17 października 2019 r., II FSK 3126/17, LEX nr 2740315.

zakresie konstrukcje i urządzenia silosu, przekązniki taśmowe oraz połączone z silosem mostami przekązników budynku produkcyjno-magazynowe. Sąd uznał tym samym, że takie cechy obiektu budowlanego, jak przeznaczenie, wyposażenie i funkcje mają istotne znaczenie, a w tym konkretnym sporze kluczowa okazała się okoliczność, że silos jest typem zbiornika, który to jest wprost wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud. Stanowisko takie jest kontrowersyjne i w praktyce może prowadzić do pogłębienia sporów w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości silosów i elewatorów³³.

Odmienne orzeczenie dotyczące analizowanego zagadnienia wydał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 marca 2021 r., w którym to uznano, iż o właściwej kwalifikacji silosów decydują kryteria techniczne wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a dopiero ich wykluczenie determinuje możliwość oceny czy obiekt budowlany stanowi budowlę w znaczeniu wynikającym z art. 1a ust. 1 pkt 2³⁴. Stanowisko to stoi w wyraźnej sprzeczności z wcześniej przytoczonym wyrokiem, natomiast jest zgodne z treścią wyroku Trybunału z 13 grudnia 2017 r.

W przypadku silosów i elewatorów problematyczna okazuje się kwestia wchodzących w ich skład systemów instalacji i urządzeń. W praktyce wiele z nich umiejscowiona jest na zewnątrz silosów, zatem pojawia się pytanie, czy tego typu wyposażenie może stanowić odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Definicja obiektu budowlanego zawarta w art. 3 pkt 1 pr. bud. stanowi, iż obiektem budowlanym jest m.in. budynek wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Przemawia to za uznaniem instalacji znajdujących się wewnątrz silosów, służących procesom właściwym dla tego typu obiektów, jako jednego przedmiotu opodatkowania wraz z tymi budynkami.

Złożoność zagadnienia opodatkowania silosów i elewatorów wymaga jednak przeanalizowania każdego przypadku danych instalacji. Artykuł 3 pkt 1 pr. bud. nie wspomina o urządzeniach, zatem instalacje obsługujące procesy poza obiektem budowlanym, mające charakter wolno stojących

³³ J. Bauta-Szostak, R. Kran, *Opodatkowanie nieruchomości...*, op. cit., s. 180.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, LEX nr 3164235.

instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych mogą zostać zakwalifikowane jako odrębne budowle.

6. Podsumowanie

Uczestnikami stosowania prawa podatkowego są nie tylko organy podatkowe, ale również podatnicy i płatnicy, na których ciąży obowiązek obliczenia podatku. W przypadku podatku od nieruchomości, wymaga to odpowiedniego zinterpretowania i zastosowania regulacji ustawowych dotyczących opodatkowania obiektów budowlanych. Specyfika prawa podatkowego powoduje, iż teksty aktów prawnych nie są jednoznaczne i precyzyjnie sformułowane, co doprowadza do powstawania przeszkód w ich interpretacji.

Analiza obowiązujących przepisów, ale przede wszystkim orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych dotyczącego podejmowanej tematyki prowadzi do konieczności postawienia tezy, iż orzecznictwo podatkowe ma fundamentalny wpływ na ukształtowanie zobowiązania podatkowego z tytułu budynku i budowli. Na przestrzeni wielu lat brzmienie przepisów regulujących podstawowe kwestie opodatkowania obiektów budowlanych pozostaje bez zmian. Zmienia się natomiast sposób ich wykładni. Trybunał Konstytucyjny poprzez swoje orzeczenia tworzy podstawowe zasady interpretacji i stosowania przepisów ustaw podatkowych, które z kolei wpływają na kształt orzecznictwa sądów administracyjnych. Niewątpliwie, cały szereg rozstrzygnięć Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadłych w sprawach z zakresu opodatkowania budynku i budowli uwidacznia ich niepodważalną rolę w formowaniu podstawowej linii stosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez organy administracji i podmioty niepubliczne.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

J. Bauta-Szostak, R. Kran, *Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

L. Etel, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1945/07, „Finanse Komunalne” 2008, nr 10, s. 74*

L. Etel, M. Popławski, *Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 9, s. 12.*

L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009.

K. Feldo (red.), *Opodatkowanie akcji marketingowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.

A. Jarosz, Ł. Wąsikiewicz, *Moment powstania i ustania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 26.*

W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – komentarz*, Wydawnictwo ODDK, Gdańsk 2016.

B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

Akty prawne

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1509).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 401).

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 88).

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 503).

Orzecznictwo

Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, LEX nr 2406906.

Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 27 lutego 1992 r., SA/Po 1346/91, LEX nr 60677.

Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II OSK 1958/08, LEX nr 582870.

Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., II FSK 1025/12, LEX nr 1481386.

Wyrok NSA z dnia 6 października 2015 r., II FSK 2139/13, LEX nr 1986368.

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 1041/15, LEX nr 2284429.

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 2767/16, LEX nr 2740315.

Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2018 r., II FSK 1983/16, LEX nr 2532545.

Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2018 r., II FSK 3250/16, LEX nr 2598764.

Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2018 r., II FSK 1897/18, LEX nr 2601999.

Wyrok NSA z dnia 17 października 2019 r., II FSK 3126/17, LEX nr 2740315.

Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 r., II FSK 501/18, LEX nr 3026894.

Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., III FSK 3294/21, LEX nr 3164235.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., I SA/Kr 496/09, LEX nr 507644.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 maja 2010 r., III SA/Po 106/10, LEX nr 686825.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/G 758/10, LEX nr 748340.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 października 2017 r., I SA/Bd 816/17, LEX nr 2398025.