

- **obiekty odpowiadające ustawowej definicji budynku uznawane za budowle – dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK**

Uchwała NSA z 29 września 2022 r., III FPS 1/21

Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r., Nr 63, poz. 613 ze zm.), może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia uchwały

10.4. (...) Wypełnienie przez obiekt budowlany cech budynku, określonych w art. 3 pkt 2 u.P.b. (trwale związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów oraz dachu), oznacza, że nie może on stanowić budowli. Konsekwencją zaś posłużenia się konstrukcją otwartego katalogu budowli w art. 3 pkt 3 u.P.b. jest wniosek, że każdy obiekt budowlany, który nie posiada ww. parametrów budynku i nie jest obiektem małej architektury, winien zostać zaliczony do kategorii budowli.

Z perspektywy regulacji podatkowej konsekwencje podwójnej identyfikacji obiektu budowlanego (z jednej strony posiada on cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a z drugiej – został wprost wymieniony w katalogu zawartym w art. 3 pkt 3 u.P.b.) mogą być jednakowoż zgoła odmienne.

Do konkluzji takiej prowadzą przede wszystkim:

- 1) stanowisko zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09;
- 2) autonomiczne (samodzielne) uregulowanie w ustawie podatkowej definicji budynku, tj. w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.;
- 3) konieczność odniesienia sposobu postrzegania tej konstrukcji do celów fiskalnych, jakie rozwiązanie to ma przynieść;
- 4) konieczność uwzględnienia jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania (w przypadku budynków jest to powierzchnia użytkowa). Należy też zauważyć, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz 1a. ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołuje się do pojęć obiektu budowlanego "w rozumieniu przepisów prawa budowlanego", a nie budynku czy też budowli, co stanowi potwierdzenie podatkowego charakteru definicji tych pojęć. Powtórzyć zatem wypada, że uwzględniając ten aspekt, Trybunał Konstytucyjny w ww. wyroku uznał, iż za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.P.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej [...], mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. W konsekwencji na potrzeby ustawy podatkowej (konkretyzacji przedmiotu opodatkowania) Trybunał dokonał "modyfikacji" art. 3 pkt 3 u.P.b., wskazując, że katalog budowli wymienionych w tym przepisie (innych przepisach tej ustawy i załączniku do niej) jest katalogiem zamkniętym.

Okoliczność, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i art. 3 pkt 2 u.P.b. sformułował tożsame co do treści definicje budynku nie oznacza więc, że pojęcia te należy identycznie postrzegać na gruncie prawa budowlanego i podatkowego. (...)

Składowi orzekającemu znany jest oczywiście wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU 2/A/2018), w którym wyeksponowano tezę, że art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z

2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zwrócić należy jednak uwagę, że wyrok ten odnosił się do kwalifikacji obiektu kontenerowego, niewymienionego w art. 3 pkt 3 u.P.b., traktowanego jako tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 u.P.b. Po drugie, Trybunał Konstytucyjny nie odniósł się w ww. wyroku do kwestii związanych z koniecznością ustalenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do budynków podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Nie było to rzecz jasna konieczne, skoro analizowany w wyroku SK 48/15 problem prawny wiązał się z opodatkowaniem obiektów kontenerowych, w przypadku których ustalenie powierzchni użytkowej nie budzi wątpliwości. Sąd konstytucyjny zauważył jednocześnie, że nie jest wykluczone, by określone obiekty o cechach budynku ustawodawca w przepisie specjalnym uznał za budowle, co – wobec zasady równości opodatkowania – musiałyby być uzasadnione ich wyjątkową specyfiką. Skład orzekający nie podziela stanowiska prezentowanego w orzecznictwie (por. wyroki wymienione w pkt 10.1 nin. uzasadnienia), że o kwalifikacji obiektu budowlanego, posiadającego cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., do budowli decyduje już tylko sama okoliczność, że został on wprost wymieniony w katalogu art. 3 pkt 3 u.P.b. Przepis ten nie jest "przepisem specjalnym" w znaczeniu prezentowanym w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego SK 48/15, zważywszy na jego początkowy fragment, zgodnie z którym przez budowlę należy rozumieć każdy "obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury". (...)

W przypadku obiektów budowlanych wykorzystywanych z ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, do celów charakterystycznych dla zbiorników (o czym dalej), możemy mieć do czynienia zarówno z takimi obiektami, które stanowią budynki opodatkowane podatkiem od nieruchomości wg stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. (dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej), jak i budowle. Kryterium pozwalającym na rozgraniczenie budynku od budowli (w przypadku wykorzystywania obiektu budowlanego jako zbiornika), są jego cechy techniczne, co wiąże się z koniecznością ustalenia, czy zasadniczym parametrem architektoniczno-technicznym (konstrukcyjnym) jest jego powierzchnia użytkowa, czy też pojemność, przekładająca się wprost na możliwość ściśle określonego wykorzystywania. Tym samym dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości inaczej postrzegać należy, jako przedmiot opodatkowania, klasyczny budynek magazynowy, który wykorzystywany jest w praktyce gospodarczej jako zbiornik (np. zboża i innych materiałów sypkich), lecz jego wyróżniającą cechą techniczną jest powierzchnia użytkowa (podlegać on winien opodatkowaniu jako budynek), a odmiennie obiekt budowlany, który zaprojektowany został i zrealizowany wyłącznie jako pojemnik (zbiornik) określonych produktów sypkich, ciekłych bądź gazowych. (...) W ocenie składu orzekającego, skoro ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.:

1) odwołuje się do przepisów prawa budowlanego jedynie w odniesieniu pojęcia obiektu budowlanego (w istocie chodzi zatem o definicję z art. 3 pkt 1 u.P.b.);

2) TK w wyroku P 33/09 nakazuje – przy identyfikowaniu budowli dla celów podatkowych - stosowanie art. 3 pkt 3 u.P.b., innych przepisów tej ustawy i załącznika do niej, lecz w "zmodyfikowanej" (zamkniętej) formule,

to wyjątkowa specyfika m.in. takich budowli jak zbiorniki, których podstawowym parametrem technicznym jest przestrzeń (pojemność), a nie powierzchnia użytkowa, może determinować ich traktowanie, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., nawet jeżeli posiadają cechy budynku wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 tej ustawy. W przypadku budynków, element powierzchni użytkowej - jako podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. - uzupełnia dla celów

opodatkowania podatkiem od nieruchomości katalog cech budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

10.5. Kolejna kwestia problemowa dotyczy tego, jak postrzegać obiekty (budowle) wymienione w kategorii XIX załącznika do ustawy Prawo budowlane. W pozycji tej ustawodawca posłużył się określeniem: "zbiorniki przemysłowe, jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw gazów oraz innych produktów technicznych". Powstają tu dwa pytania:

- po pierwsze, czy pojęcie "zbiornik" z art. 3 pkt 3 u.P.b. oznacza to samo, co "zbiornik przemysłowy" z kategorii XIX załącznika, a jeśli tak, to
- po drugie, czy rodzaje zbiorników wymienione w ww. pozycji załącznika tworzą katalog zamknięty, jak mogłoby wynikać z wyroku TK P 33/09, czy też wyjaśniają jedynie, jak rozumieć pojęcie "zbiornik" z art. 3 pkt 3 u.P.b., poprzez wskazanie charakteru i ogólnych cech takich obiektów.

Należy zauważyć, że właściwe znaczenie takiego pojęcia nie jest możliwe bez wykorzystania wiedzy interpretatora o otoczeniu społecznym i gospodarczym prawa oraz o skutkach, jakie w tym otoczeniu powodują określone regulacje (por. L. Leszczyński, Wykładnia celowościowo-funkcjonalna przepisów prawa administracyjnego [w:] L. Leszczyński, B. Wojciechowski, M. Zirk-Sadowski, Wykładnia w prawie administracyjnym, System Prawa Administracyjnego, t. 4, Warszawa 2015, s. 314). W tym kontekście reguły wykładni funkcjonalnej pełnią rolę dookreślającą, uzupełniającą lub korygującą rezultat wykładni językowej.

Ustawodawca w art. 3 pkt 3 u.P.b., jako budowlę wymienił m.in. "zbiorniki", nie definiując tego pojęcia. Wprawdzie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, stwierdził, że "argumentacja celowościowa, w tym funkcjonalna, nie powinna i nie może – w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki", to jednak z samej istoty konstrukcji "zbiornik" wynika, że jego podstawową cechą techniczną, przekładającą się na funkcje gospodarcze, jest pojemność, a nie powierzchnia użytkowa. Kategoria ta w języku potocznym może być postrzegana dość szeroko. Może to być zarówno "naczynie, urządzenie do zbierania i przechowywania lub transportu cieczy, gazów, pojemnik", jak i zbiornik retencyjny, sztuczne jezioro itp. (por. Uniwersalny słownik języka polskiego, pod red. S. Dubisza, Warszawa 2003). Jednakowoż w kategorii XIX załącznika do ustawy Prawo budowlane prawodawca skonkretyzował pojęcie zbiornik, posługując się określeniem: "zbiorniki przemysłowe, jak silosy, elewatory, bunkry do magazynowania paliw gazów oraz innych produktów technicznych". Zrozumienie znaczenia, czym jest zbiornik jako wyrażenie normatywne nie jest możliwe bez dookreślenia poprzez zastosowanie argumentów funkcjonalnych odwołującego się do aspektu życiowego, a mianowicie stwierdzenie, że podstawową funkcją użytkową zbiornika jest zbieranie czegoś, a więc zgromadzenie jakiejś substancji w większej ilości, skupienie czegoś w większej liczbie. Dlatego też istotną cechą wyróżniającą jest jego pojemność, a więc objętość wnętrza, a nie powierzchnia użytkowa. Pojemność oznacza bowiem wielkość charakteryzującą zdolność do zgromadzenia pewnej ilości określonej substancji.

Jeżeli natomiast chodzi o znaczenie powierzchni użytkowej, to wiąże się ona powierzchnią, z której korzysta się w sposób przynoszący jak najwyższy użytek czy też eksploatację, czerpanie z niej korzyści, mając jednocześnie obowiązek zachowania jej substancji i dotychczasowego przeznaczenia.

(...) Zdaniem składu orzekającego należy przyjąć, że ustawodawca w kategorii XIX załącznika do ustawy Prawo budowlane konkretyzuje w sposób ogólny pojęcie zbiorników, jakim posłużył się w art. 3 pkt 3 tej ustawy. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy rozciągnięty został natomiast na budowle (a więc również zbiorniki) związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3). Zbiornik związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., to pojęcie szersze niż "zbiornik przemysłowy", o którym mowa w kategorii XIX załącznika do u.P.b. Tym nie mniej skład orzekający jest zdania, że załącznik wskazuje na pewne cechy charakterystyczne "zbiornika", jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b.,

wyłączając z tego zakresu pewne kategorie, które w języku potocznym mogą być również postrzegane jako zbiornik (np. beczka na wodę deszczową, zbiornik retencyjny, sztuczne jezioro itp.). Za zbiornik w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b. należy uznać zatem obiekt budowlany przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich (np. ziarno, cement), występujących w kawałkach (np. węgiel, rudy, kompostowane fragmenty organiczne) albo w postaci ciekłej (np. paliwa) lub gazowej, związany z prowadzeniem działalności gospodarczej podatnika, który nadto (biorąc pod uwagę jego cechy techniczne) nie jest przeznaczony realizacji innych celów. Warto również przypomnieć, że stosownie do art. 190 ust. 1 Konstytucji RP orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Innymi słowy, "sentencja wyroku TK uznająca przepis za konstytucyjny pod warunkiem jego określonego rozumienia (...) ma w całości walor powszechnego obowiązywania. Oznacza to w konsekwencji, że niedopuszczalne (niezgodne z Konstytucją RP) jest stosowanie w praktyce normy wywiezionej z przepisu będącego przedmiotem kontroli przy rozumieniu przeciwnym do wskazanego w takiej sentencji (por. wyrok TK z 8 maja 2000 r., SK 22/99, OTK 2000, nr 4, poz. 107). W rezultacie wiążący charakter ma tylko sentencja i możliwe jest takie jej doprecyzowanie poprzez uszczegółowienie i skontekstualizowanie, które doprowadzi do wykładni zgodnej z Konstytucją RP, co uczynił Naczelny Sąd Administracyjny w rozpoznawanej sprawie.

10.6. Skoro już z samej nazwy "zbiornik" wynika jego funkcja użytkowa, za zasadny uznać należy wniosek, że obiekt budowlany, posiadający cechy budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest zbiornikiem w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b., jeżeli został wytworzony (wzniesiony) dla realizacji takich celów gospodarczych i jednocześnie jego zasadnicze parametry techniczne od samego początku są wyznaczone przez pojemność (przestrzeń), a nie powierzchnię użytkową.

Wyroki powiązane

wyrok TK z 17 grudnia 2021 r., SK 48/15

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- 2) budowla - obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury (...)

Główne problemy

1. Budynek czy budowla – poszukiwanie koloru kameleona
2. Uchwała III FPS 1/21 a wyrok TK SK 48/15
3. Uchwała III FPS 1/21 a uchwała NSA z 17.11.2014 r., II FPS 4/14
4. Zakres oddziaływania uchwały III FPS 1/21
5. Czy podstawa opodatkowania definiuje przedmiot opodatkowania?
6. Czy przepisy podatkowe zawsze muszą być „spójne i logiczne”?