

Kłopoty z definicją budowli

Czy wolno stojące instalacje przemysłowe są objęte podatkiem od nieruchomości? Niedookreślone regulacje prawa budowlanego są dla gmin podstawą do twierdzącej odpowiedzi na to pytanie. Jednak czy takie zdefiniowanie przedmiotu opodatkowania można uznać za zgodne z konstytucją?

Waga tego problemu jest znaczna, bowiem podstawę opodatkowania dla budowli stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, nie pomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, natomiast stawka podatku od nieruchomości dla budowli wynosi 2 proc. ich podstawy opodatkowania. Łatwo zauważyć, że w przypadku instalacji przemysłowych, których wartość idzie w setki tysięcy czy miliony złotych, wysokość obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości jest znacząca.

Ustawowe pojęcia

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych regulująca opodatkowanie podatkiem od nieruchomości definiuje budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ustawa Prawo budowlane definiuje budowlę jako każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Wyliczenie jedynie przykładowe

Wolno stojące instalacje przemysłowe zostały wymienione jako jeden z przykładów budowli. Pozornie więc dalsza dyskusja wokół konieczności płacenia wysokiego podatku od nieruchomości od kosztownych, często sfinansowanych kredytem bankowym instalacji przemysłowych jest bezcelowa. Można jednak podnieść zarzut niezgodności z art. 217 Konstytucji RP przepisów konstruujących przedmiot opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości poprzez odesłanie do definicji zawartej w ustawie prawo budowlane. Definicja obok członu zawartego w słowach „każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury” wskazuje wyłącznie przykładowe wyliczenie budowli, co trudno uznać za wypełnienie standardów ustawowego określenia przedmiotu opodatkowania. Zarzut tego rodzaju, w razie skutecznego jego przeforsowania uderzyłby w cały przepis, a więc mógłby stać się podstawą do kwestionowania zgodności z prawem objęcia podatkiem od nieruchomości wolno stojących instalacji przemysłowych.

Sprzeczności w treści przepisu

Regulacja zawarta w przepisach prawa budowlanego jest zresztą wysoce niedoskonała z punktu widzenia realizacji celu ustawowego odesłania, jakim było wyznaczenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W obrębie tego samego przepisu ustawodawca uznał za budowle „części budowlane urządzeń technicznych” i wolnostojące instalacje przemysłowe, choć na zasadzie wnioskowania *a contrario* (z przeciwieństwa) należy uznać, że części inne niż budowlane urządzeń technicznych nie są budowlą. Granica między częściami innymi niż budowlane urządzeń technicznych, a instalacją przemysłową jest na tyle płynna, że uzasadnia tezę iż w jednym przepisie ustawodawca zawarł dwa wykluczające się desygnaty budowli. Skoro bowiem nie jest budowlą część inna niż budowlana urządzeń technicznych, to dlaczego budowlą miałyby być instalacja przemysłowa, która jest urządzeniem technicznym? Możliwa jest przecież taka interpretacja, zgodnie z którą budowlą jest wszystko co stanowi całość techniczno-użytkową.

Nie oznacza to, iż ustawodawca chciał objąć zakresem opodatkowania budowli także instalacje i urządzenia, które z tą budowlą stanowią całość techniczno-użytkową. Nie jest bowiem poprawne wykładanie treści normy prawnej pomieszczonej w definicji budowli zawartej w ustawie Prawo budowlane w taki sposób, który prowadzi do sprzeczności zrekonstruowanej normy prawnej z częścią przepisu. Za taką sprzeczność uznać zaś należy zestawienie ograniczenia pojęcia budowli zawartego w słowach „części budowlane urządzeń technicznych” z pojmowaniem budowli jako obejmującej także instalacje i urządzenia, które z tą budowlą stanowią całość techniczno-użytkową.

Rozszerzająca wykładnia

Gdyby intencją ustawodawcy było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wartości instalacji i urządzeń, to powinno to znaleźć swój wyraz w treści przepisu ustawy, który w pełni realizuje postulat ustawowego określenia przedmiotu opodatkowania w sposób precyzyjny i nie budzący wątpliwości. W przeciwnym wypadku przedsiębiorca pozostaje zdany na łaskę i niełaskę samorządowych organów podatkowych, które przy rosnących wydatkach i powiększającym się zadłużeniu sektora jednostek samorządu terytorialnego wykorzystują każdą okazję, każdą niedoskonałość regulacji ustawowej do rozszerzenia granic przedmiotu opodatkowania na składniki majątkowe, których opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wydaje się co najmniej wątpliwe.

Być może doczekamy sytuacji, gdy przedsiębiorcy nękanymi podatkowym haraczem od zawyżonej wartości podstawy opodatkowania pójdą w ślady Michała Drzymały i jego słynnego wozu: pojawią się instalacje przemysłowe „na kołach”, które jako mobilne i „przetaczalne” nie będą już „wolno stojącymi” i nie będą podlegały podatkowi od nieruchomości. W XXI wieku właściwsze byłoby jednak aby ustawodawca uporządkował zasady opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, sformułował wyczerpującą definicję budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a nie odsyłał w tym zakresie do spełniającej inną funkcję definicji pomieszczonej w ustawie prawo budowlane, i porzucił charakterystyczny dla siebie fiskalizm na rzecz zdrowego rozsądku i troski o utrzymanie dynamiki wzrostu gospodarczego.

Autor: Jarosław Augustyn, radca podatkowy, Kancelaria Prawna Piszcz i Wspólnicy