

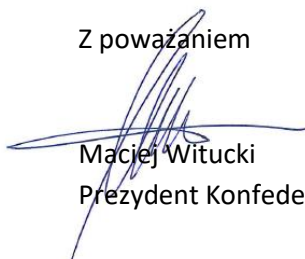
Warszawa, 8 lipca 2024 r.
KL/367/100/PP/2024

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 17 czerwca 2024 r. znak sprawy DPL2.8400.1.2024 kierujące do konsultacji publicznych projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej (nr w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów UD72), przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem



Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Do wiadomości:

Krzysztof Paszyk - Minister Rozwoju i Technologii

Paulina Hennig-Kloska - Minister Klimatu i Środowiska

Michał Gramatyka - Sekretarz Stanu w Ministerstwie Cyfryzacji

Ryszard Petru - Przewodniczący Sejmowej Komisji Gospodarki i Rozwoju

Waldemar Pawlak - Przewodniczący Senackiej Komisji Gospodarki Narodowej i Innowacyjności

Załącznik:

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej (UD72)

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej (UD72)

Sentencja

Konfederacja Lewiatan wyraża zdecydowany sprzeciw wobec proponowanych zmian w definicji budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W naszej ocenie proponowane zmiany stoją w sprzeczności z deklarowanym przez Ministerstwo Finansów utrzymaniem status quo w zakresie opodatkowania budowli. Spowodują drastyczny wzrost opodatkowania majątku przedsiębiorców. Poza budowlami, opodatkowana zostanie ogromna liczba urządzeń technicznych o wielomiliardowej wartości. Kwota dodatkowych dochodów jednostek samorządu terytorialnego (nieco ponad 8 mln zł) wskazana w Ocenie Skutków Regulacji do projektu ustawy całkowicie odbiega od szacunków firm zrzeszonych w Konfederacji Lewiatan, wskazujących, że nowe obciążenia z tytułu tego podatku mogą wynieść nawet kilkaset milionów złotych.

Całkowicie nieakceptowalne jest bardzo szerokie opodatkowanie urządzeń technicznych, całości sieci telekomunikacyjnych wraz z urządzeniami peryferyjnymi, urządzeń energetycznych służących produkcji ekologicznej energii elektrycznej (instalacji OZE). W naszej ocenie przyjęcie, że wskazane urządzenia stanowią przedmiot opodatkowania 2% podatkiem od budowli doprowadzi do wstrzymania transformacji energetycznej i teleinformatycznej Polski. Spowoduje nieopłacalność tego typu przedsięwzięć, ograniczenie nowych inwestycji, wiele z już zrealizowanych zostanie zlikwidowana. Usunięcie zwolnienia z opodatkowania kolejowych terminali towarowych jest sprzeczne z krajową i unijną polityką klimatyczną i transportową, będzie miało negatywny wpływ na rentowność inwestycji w bardziej ekologiczny transport intermodalny, multimodalny i kombinowany.

Takie działanie Rządu stoi w sprzeczności z deklaracjami dotyczącymi wspierania rozwoju gospodarczego kraju, oczekiwaniami społeczeństwa i zobowiązaniami Polski na arenie międzynarodowej, w szczególności w zakresie dążenia do osiągnięcia neutralności klimatycznej. Jeżeli przedstawione poniżej uwagi nie zostaną uwzględnione, projekt nie powinien być dalej procedowany.

Wstęp

Przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPOL) regulujące podatek od nieruchomości były od wielu lat źródłem istotnych wątpliwości nie dających się usunąć w toku procesu wykładni. W szczególności jako przyczynę takiego stanu

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

rzeczy upatrywano powiązanie definicji budynku i budowli, będących przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, z przepisami niepodatkowymi, które nie spełniały standardów wyznaczonych przez Konstytucję RP regulacjom podatkowym. Zarówno definicja budynku jak i budowli zawierają odesłanie do definicji obiektu budowlanego z ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (dalej: UPB). Ustawa ta posługuje się otwartymi, nieprecyzyjnymi sformułowaniami, które nie przystają do standardów prawa podatkowego.

Wadliwe definicje obowiązywały w niezmienionym kształcie przez ponad dwie dekady, powodując problemy z klasyfikacją majątku na potrzeby podatkowe zarówno po stronie podatników jak i organów podatkowych. Rozstrzygnięcie czy dany obiekt stanowi budowlę, budynek, czy też urządzenie niepodlegające w ogóle podatkowi od nieruchomości było często bardzo trudne w oparciu o samo brzmienie przepisów. Przepisy nie wyjaśniały bowiem jak rozumieć kluczowe elementy definicji obiektu budowlanego, budowli i budynku takie jak: trwały związek z gruntem, fundament, przegroda budowlana czy też „wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych”.

Próby naprawienia wadliwych przepisów regulujących podatek od nieruchomości podejmował Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK), poprzez wydawanie wyroków interpretacyjnych. Ich celem było wskazanie takiej wykładni przepisów UPOL oraz powiązanych z nimi przepisów UPB, aby jej wynik był zgodny z Konstytucją, w szczególności w zakresie wymogu zapewnienia pewności co do zakresu opodatkowania. W wyroku z 13 września 2011 r. (P 33/09) TK wskazał w szczególności, że definicja budowli ustalana w oparciu o przepisy UPB na potrzeby podatku od nieruchomości nie może opierać się o otwarty katalog potencjalnych budowli. W celu zwiększenia określoności przepisów podatkowych TK wskazał, że budowlą opodatkowaną podatkiem od nieruchomości może być wyłącznie obiekt wskazany z nazwy w art. 3 pkt 3 UPB (definicja budowli) lub art. 3 pkt 9 UPB (definicja urządzenia budowlanego) lub „w innych przepisach ustawy prawo budowlane lub w załączniku do niej”. W wyroku z 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15) TK podjął kolejną próbę wyznaczenia kierunku wykładni, który umożliwiłby uznanie przepisów UPOL za zgodne z Konstytucją. W szczególności TK uznał za niezgodną z Konstytucją definicję budowli w UPOL w zakresie w jakim umożliwia ona uznanie za budowlę obiektu wypełniającego definicję budynku. Należy podkreślić, że w obu przytoczonych wyrokach TK wskazywał na niską jakość legislacyjną przepisów UPOL (w wyroku P 33/09 TK wskazał wprost na konieczność sformułowania przez ustawodawcę autonomicznych definicji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie odnoszących się do nieprecyzyjnego prawa budowlanego). Następnie TK ponownie wskazał na wadliwość UPOL w postanowieniu sygnalizacyjnym z 15 grudnia 2020 r. (S 3/20), podkreślając niejednoznaczność definicji budowli.

Wadliwość przepisów UPOL podnosili również wielokrotnie przedstawiciele doktryny podkreślając, że obowiązujące przepisy powiązane z UPB stoją w sprzeczności z wymogami

Konstytucji RP i wymagają zmiany, gdyż nie pozwalają na precyzyjne określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości¹²³.

Skutkiem wadliwych przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości był przede wszystkim brak pewności co do zakresu opodatkowania, który w równym stopniu dotyczył podatników jak i organy podatkowe. Należy tu przede wszystkim wskazać spory dotyczące traktowania podatkowego szerokiego katalogu urządzeń technicznych takich jak: wagi samochodowe⁴, myjnie samochodowe⁵, dystrybutory paliw⁶, transformatory elektroenergetyczne⁷, urządzenia redukcyjno-pomiarowe gazu⁸, kolejki linowe⁹ i wiele innych. W oparciu o obowiązujące przepisy nie można było rozstrzygnąć statusu podatkowego takich obiektów jak silosy, stadiony czy hale namiotowe.

Naczelny Sąd Administracyjny jednoznacznie sygnalizował ustawodawcy konieczność zmiany przepisów, których naprawianie w drodze wykładni prokonstytucyjnej może być jedynie rozwiązaniem prowizorycznym, w szczególności w postanowieniu sygnalizacyjnym z 22 października 2018 r. (II FSK 2983/17).

Ponadto, na konieczność stworzenia nowych zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości w swoich wystąpieniach wielokrotnie wskazywał Rzecznik Praw Obywatelskich¹⁰.

Źródłem problemu jest fakt, że pojęcia używane w prawie budowlanym są bardzo nieprecyzyjne i elastyczne. Przykładowo jako budowlę opodatkowaną podatkiem od nieruchomości traktuje się „wolnostojące urządzenie techniczne”, które jest wskazane w UPB jako przykładowa budowla. Jeśli rozumieć to pojęcie literalnie, w oderwaniu od kontekstu, można wręcz uznać, że budowlą jest każde urządzenie techniczne, które znajdzie się poza budynkiem (a więc jest „wolnostojące”). Problemy dotyczyły również definicji budynku, czego najlepszym przykładem są spory o opodatkowanie obiektów kontenerowych, hal namiotowych, ale również zbiorników (które często spełniają definicję budynku, a mimo to w oparciu o ich funkcję były traktowane przez organy podatkowe jako budowle).

¹ L. Eteł, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013.

² W. Morawski, *Zmiany w regulacji podatku od nieruchomości w 2016 r. - drobne remonty w skansenie*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 11, s. 13-21.

³ A. Kałużny, *Czy definicja budowli nie ma granic? O możliwym wpływie uchwały NSA, III FPS 2/22, na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Glosa do uchwały NSA z 10.10.2022 r., III FPS 2/22*, Przegląd Podatkowy 2023, nr 3, s. 43-50.

⁴ Wyrok NSA z 13 kwietnia 2022 r. (III FSK 4251/21).

⁵ Wyrok NSA z 23 sierpnia 2022 r. (III FSK 1902/21).

⁶ Wyrok NSA z 30 maja 2023 r. (sygn. III FSK 48/22).

⁷ Wyrok NSA z 22 lipca 2020 r. (sygn. II FSK 1064/20).

⁸ Uchwała NSA z 10 października 2022 r. (III FPS 2/22).

⁹ Wyrok NSA z 27 października 2023 r. (III FSK 560/23).

¹⁰ <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/seminarium-rpo-o-definicji-budowli-w-prawie-podatkowym>

Ponadto wskazać należy na fakt, że z uwagi na istnienie znacznej ilości gmin Organy podatkowe wielokrotnie dokonywały (dokonują) odmiennej klasyfikacji podatkowej przedmiotów opodatkowania. Coś co było budowlą w gminie sąsiedniej niekoniecznie było traktowane w drugiej z gmin jako budowla (budynek) na potrzeby ustalenia przedmiotu opodatkowania. Zaprezentowane w projekcie zmiany *de facto* nie wnoszą jednoznacznego stanowiska w zakresie tego co począwszy od 1 stycznia 2025 r. będzie przedmiotem opodatkowania, co w konsekwencji będzie w dalszej perspektywie przedmiotami sporów pomiędzy podatnikami a JST.

Reforma podatku od nieruchomości wymaga zatem zerwania powiązań definicyjnych z przepisami prawa budowlanego, co potwierdzają jednogłośnie przedstawiciele doktryny, orzecznictwo TK i NSA oraz Rzecznik Praw Obywatelskich.

Zapewnienie określoności przepisów podatkowych

Kluczową wytyczną przy projektowaniu nowych, autonomicznych definicji budynku i budowli, powinno być zapewnienie maksymalnej precyzyjności przepisów określających przedmiot opodatkowania. Należy wskazać, że zgadzają się z tym autorzy niniejszego projektu, którzy w uzasadnieniu do projektu wskazali, że *„celem zaproponowanych rozwiązań jest (...) zapewnienie określoności przepisów podatkowych definiujących budowlę i budynek jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości”*.

Należy przy tym podkreślić, że aby osiągnąć ten cel należy nie tylko zerwać z formalnym powiązaniem definicji budynku i budowli z przepisami UPB, ale jednocześnie stworzyć nowe definicje przy zastosowaniu sformułowań, które nie będą budzić takich wątpliwości jak pojęcia używane na gruncie prawa budowlanego.

Posługiwanie się w nowej definicji przedmiotu opodatkowania pojęciami zaczerpniętymi wprost z przepisów prawa budowlanego może spowodować dla podatników szereg problemów. Po pierwsze nie rozwiąże ono sporów interpretacyjnych istniejących na gruncie obecnie obowiązujących przepisów (w szczególności opisanych powyżej wątpliwości co do opodatkowania różnego rodzaju urządzeń). Problemy te wynikają bowiem nie z tyle z samego faktu zawarcia w ustawie podatkowej odesłania do przepisów prawa budowlanego, co z pojęć i zwrotów zaczerpniętych z przepisów budowlanych. Przeniesienie ich do ustawy podatkowej zakonserwuje zatem obecny stan rzeczy i wynikające z niego problemy, co może doprowadzić do kwestionowania konstytucyjności nowych przepisów.

Zaproponowane w projekcie rozwiązanie, które sprowadza się do zbudowania autonomicznych definicji budynku i budowli z wykorzystaniem pojęć zaczerpniętych wprost z przepisów UPB nie rozwiązuje podstawowego problemu, jakim jest ich nieostryść i niejednoznaczność, która nie przystaje do standardów legislacyjnych prawa podatkowego.

Podkreślić w tym miejscu należy dostrzeżoną przez doktrynę analogię między prawem podatkowym a prawem karnym w zakresie zasad i reguł legislacji oraz wykładni¹¹. Tym samym, zasadne jest oczekiwanie, by formułowane przez ustawodawcę definicje dotyczące treści obowiązku podatkowego były możliwie precyzyjne oraz autonomiczne. Treść projektu jednak zdaje się zatrzymywać w pół drogi między autonomicznymi definicjami a pozostawieniem miejsca na *analogia legis* między pojęciami z UPOL a UPB.

Co więcej, zlikwidowanie odesłania do UPB (co zasadniczo jest kierunkiem prawidłowym) rodzi ryzyko innej interpretacji danego pojęcia (np. przegroda budowlana, fundament, dach, instalacje, wolnostojące urządzenie techniczne, sieci uzbrojenia terenu) na gruncie UPOL oraz na gruncie UPB. O ile bowiem pojęcia te na gruncie prawa budowlanego będą interpretowane w oparciu o siatkę pojęciową obowiązującą na gruncie tej gałęzi prawa, oraz z wykorzystaniem przepisów wykonawczych do UPB, o tyle na gruncie podatkowym muszą być one interpretowane w pierwszej kolejności w oparciu o reguły języka powszechnego. O ile zatem projekt eliminuje ryzyko wpływu zmian UPB na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (co autorzy projektu wskazują w uzasadnieniu jako jeden z jego celów), to jednocześnie może doprowadzić do sytuacji, w której identyczne pojęcia będą posiadały zupełnie inne znaczenie na gruncie podatkowym i budowlanym, co może pogłębić chaos interpretacyjny.

W tabeli zawierającej uwagi do projektu ustawy przedstawiamy szczegółowe zestawienie przypadków, które prowadzić mogą do skutków sprzecznych z celem projektu w zakresie zapewnienia określoności przepisów podatkowych UPOL. Dotyczą one w szczególności postępowania się pojęciami niejednoznacznymi, nieprecyzyjnymi i niespełniającymi standardów określoności stawianych przepisom prawa podatkowego takimi jak:

- 1) „obiekt”;
- 2) „wyroby budowlane”;
- 3) „przegrody budowlane”;
- 4) „instalacje zapewniające wykorzystywanie budynku zgodnie z przeznaczeniem”;
- 5) „przyłącza”;
- 6) „obiekt sportowy i obiekt rekreacji”;
- 7) „oczyszczalnia ścieków”;
- 8) „obiekt ochronny”;

¹¹ Dariusz Strzelec, Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne, "Palestra" 3-4/2011, s: 92, <https://palestra.pl/pl/czasopismo/wydanie/3-4-2011/artukul/obowiazek-wyjasnienia-stanu-faktycznego-w-postepowaniu-podatkowym-watpliwosci-praktyczne-i-teoretyczne> (dostęp: 04.07.2024 r.)

- 9) „budowla hydrotechniczna”;
- 10) „obiekt kontenerowy”;
- 11) „inna sieć uzbrojenia terenu”;
- 12) „port, przystań, sztuczna wyspa, basen, dok, falochron, nabrzeże, molo, pirs, pomost, pochylnia”;
- 13) „wolnostojący”;
- 14) „instalacja przemysłowa oraz urządzenie techniczne”;
- 15) „obiekt ziemny”;
- 16) „sieć telekomunikacyjna”;
- 17) „konstrukcja oporowa”.

Żadne z przywołanych pojęć nie posiada swej legalnej definicji. W konsekwencji podatnik pozostaje niejako przymuszony do poszukiwania wyjaśnienia tychże pojęć w doktrynie, korzystając z szeregu uznanych wykładni przepisów prawa, by w ostateczności – w myśl zasad wykładni historycznej – powrócić do Prawa budowlanego.

Ponadto zaproponowane w projekcie definicje legalne pojęć „całość techniczno-użytkowa” oraz „trwały związek z gruntem” również nie spełniają standardów legislacji podatkowej, ponieważ są na tyle szerokie i nieprecyzyjne, że nie pozwalają na jednoznaczne określenie zakresów znaczeniowych tych zwrotów. Pojęcie „całości techniczno-użytkowej” w stanie prawnym funkcjonowało do 2015 r. i zostało z niego derogowane właśnie przez wzgląd na wątpliwości oraz w istocie nieograniczony zakres normowania. Stąd nieuzasadniony wydaje się powrót pojęcia, które było kontrowersyjne oraz służyło organom podatkowym wielokrotnie do rozszerzania przedmiotu opodatkowania. Przenosząc te rozważania na grunt materialny, wprowadzenie takiego pojęcia do porządku prawnego skutkuje wieloma postępowaniami spornymi na linii przedsiębiorcy-władze samorządowe. Postępowaniami kosztownymi i długotrwałymi. Wobec tego, pożądanym wydaje się wyeliminowanie zarzewia sporów na linii podatnik-administracja już na etapie legislacji.

Ponadto projekt narusza cel jakim jest zapewnienie określoności przepisów podatkowych poprzez:

- 1) brak doprecyzowania, że obiekt będący budynkiem nie podlega opodatkowaniu jako budowla (rozłączności kategorii budynku i budowli);
- 2) brak doprecyzowania, że maszyny powiązane z częścią budowlaną lub fundamentem nie stanowią budowli;

- 3) sformułowanie pozycji 7 w załączniku nr 4 w taki sposób, że może rodzić wątpliwości co do tego do jakich rodzajów zbiorników stosuje się kryterium „posiadania podstawowego parametru technicznego w postaci pojemności”;
- 4) brak zastrzeżenia, że w pozycji 7 załącznika nr 4 chodzi o zbiorniki będące obiektami budowlanymi (tj. wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych w procesie budowlanym);
- 5) wskazanie jako odrębnej kategorii budowli „rurociągu przesyłowego”, podczas gdy kategoria ta dubluje rurociągi zawarte w kategorii wskazanej w pozycji 11 załącznika nr 4.

Należy podkreślić, że wymienione powyżej i opisane szczegółowo w tabeli naruszenia celu projektu jakim jest zapewnienie określoności przepisów podatkowych w przypadku ich wejścia w życie będą prowadzić do naruszenia drugiego celu projektu, jakim jest zachowanie fiskalnego *status quo*.

Dodatkowo sama koncepcja załącznika, jako elementu definicji, wzbudza wątpliwości. Zastosowanie załącznika powinno ułatwiać ustalenie przedmiotu opodatkowania, tymczasem po analizie załącznika konieczne jest mozolne wykonanie szeregu kolejnych czynności. Tytułem przykładu, jeśli obiekt jest wymieniony w załączniku, to konieczne jest ustalenie, jakie instalacje i urządzenia stanowią wraz z tym obiektem całość techniczno-użytkową. Następnie wymaga to zastanowienia się, jakie przyłącza wchodzi w rachubę. Odrębną uwagę należy przy tym poświęcić wyrobom budowlanym. A gdy obiekt nie jest wymieniony w załączniku, to należy rozważyć, czy stanowi część budowlaną urządzeń niestanowiących części budowli wyżej wymienionych pod lit. a) – gdzie jest m.in. odesłanie do załącznika. Także w tym wypadku pojawia się kwestia wykonania z wykorzystaniem wyrobów budowlanych. W rezultacie definicja budowli wymaga dość złożonego procesu interpretacyjnego, w którym łatwo o istotne wątpliwości i późniejsze spory.

Jakkolwiek projektodawcy wskazują na możliwość wykorzystania bogatego dorobku orzeczniczego dotyczącego opodatkowania budowli, w stanie prawnym, w którym definicja „budowli” odwołuje się do przepisów ustawy – Prawo budowlane oraz na możliwość powołania biegłego na podstawie art. 197 par. 1 Ordynacji podatkowej, to nie dostrzegają pewnych ograniczeń. Orzecznictwo sądów administracyjnych było często niejednolite i nie jeden raz kontestowane przez TK. Organ podatkowy nie ma obowiązku powołania biegłego, niezależnie od kwestii jakości tych biegłych. Ponieważ pojęcie wyrobów budowlanych spina całą definicję budowli, samo również powinno zostać zdefiniowane w ustawie podatkowej. O ile taka definicja może się w ogóle ostać, jej poszczególne elementy nie są bowiem prawidłowo skonstruowane.

Zachowanie fiskalnego *status quo*

Celem projektowanych przepisów, co zostało wprost podkreślone w uzasadnieniu do projektu przez jego autorów jest dążenie do zachowania w jak największym stopniu status quo zakresu opodatkowania. Autonomiczne definicje budynku i budowli zwarte w projekcie mają zapewnić zgodność przepisów UPOL ze standardami wyznaczonymi dla przepisów podatkowych (co stanowi spełnienie postulatów zgłaszanych przez TK, NSA oraz RPO), nie zaś modyfikować wysokość podatku od nieruchomości płaconego przez przedsiębiorców w Polsce.

Należy jednoznacznie wskazać, że projekt nie spełnia swojego celu w tym zakresie. Zaproponowane w projekcie rozwiązania rozszerzają zakres opodatkowania budowli w stosunku do aktualnego stanu prawnego.

Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów istnieje wiele obszarów wątpliwości, co do których w doktrynie i orzecznictwie nie wypracowano jednolitego podejścia. Wymienić tu można przykładowo zagadnienie opodatkowania urządzeń technicznych posiadających części budowlane, urządzeń gazowych, elektroenergetycznych, telekomunikacyjnych, czy tymczasowych obiektów budowlanych (obiektów kontenerowych czy hal namiotowych), a także wielu innych. We wszystkich tych obszarach zaproponowane w projekcie rozwiązania zmierzają w stronę przyjęcia stanowiska profiskalnego, zmierzającego w stronę potraktowania wszystkich spornych obiektów jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jednocześnie w obszarach, w których wątpliwości zostały rozstrzygnięte przez orzecznictwo (np. kwestia opodatkowania silosów, rozstrzygnięta w uchwale NSA z 29 września 2021 r. III FPS 1/21), projekt odstępuje od dorobku orzeczniczego na rzecz zapisów mniej korzystnych dla podatników od stanowiska wynikającego z orzecznictwa. Zestawienie konkretnych zapisów projektu, w których naruszony zostaje cel zachowania fiskalnego status quo jest przedstawione w tabeli zawierającej uwagi do projektu ustawy, stanowiącej załącznik do niniejszego pisma.

Jako rozwiązanie skrajnie niekorzystne dla podatników i prowadzące do bardzo daleko idącego rozszerzenia zakresu opodatkowania należy uznać wprowadzenie pojęcia „całości techniczno-użytkowej” do definicji budowli. Należy przy tym podkreślić, że pojęcie to było źródłem wielu wątpliwości i sporów na gruncie przepisów obowiązujących przed 28 czerwca 2015 r. Ustawodawca zdecydował się wówczas na wykreślenie „całości techniczno-użytkowej” z definicji obiektu budowlanego w UPB, co przełożyło się na zwiększenie pewności podatników co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nowelizacja ta spowodowała bowiem doprecyzowanie definicji budowli. Przywrócenie do definicji budowli „całości techniczno-użytkowej” umożliwi niekontrolowane jej rozciąganie na niebudowlane składniki majątkowe przedsiębiorców, które pozostają w związku użytkowym z budowlą. Katalog takich obiektów jest praktycznie nieograniczony. Przykładowo projekt wskazuje jako

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

budowlę „port”, zaś za element składowy tej budowli traktuje wszelkie instalacje i urządzenia stanowiące z „portem” całość techniczno-użytkową, definiowaną bardzo szeroko jako wspólne realizowanie określonego celu gospodarczego. W przypadku portu katalog takich potencjalnych budowli byłby bardzo obszerny i obejmowałby szereg urządzeń, które w obecnym stanie prawnym nie stanowią ani przedmiotu zainteresowania prawa budowlanego, ani przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W uzasadnieniu do projektu wprost wskazano, że wprowadzenie całości techniczno-użytkowej rozszerzy definicję budowli m.in. na transformatory, co do których traktowania podatkowego w aktualnym orzecznictwie nie istnieje konsensus¹². Stoi to wprost w sprzeczności z celem projektu, jakim jest zachowanie fiskalnego *status quo*.

Również zaproponowana w projekcie definicja legalna trwałego związku z gruntem narusza cel zachowania fiskalnego *status quo*. Została ona oparta na jednej z linii orzeczniczych proponujących wykładnię tego pojęcia z wykorzystaniem przesłanki „opierania się czynnikom zewnętrznym”. Należy podkreślić, że taka definicja tego pojęcia byłaby dużo szersza (i mniej korzystna dla podatników) od równoległe prezentowanego w orzecznictwie podejścia. Co więcej, tę linię orzeczniczą można uznać za nieaktualną, ponieważ została zakwestionowana w uchwale NSA z 29 września 2021 r. (III FPS 1/21), w której sąd zaproponował zupełnie inne (węższe) rozumienie „trwałego związku z gruntem”. Projekt wraca jednak do koncepcji odrzuconej przez NSA, co prowadzić będzie do rozszerzenia definicji budowli np. na obiekty mobilne, nieposiadające fundamentów i nie powiązane technicznie z gruntem, których masa powoduje, że nie mogą być przesunięte przez czynniki atmosferyczne.

Ponadto należy wskazać, że obecnie obowiązująca definicja budowli na gruncie UPOL zawiera istotne z perspektywy zakresu opodatkowania zastrzeżenie, zgodnie z którym budowli nie stanowią obiekty małej architektury. Projekt nie przewiduje takiego wyłączenia, co w oczywisty sposób prowadzi do rozszerzenia zakresu opodatkowania na wszystkie obiekty małej architektury, które kwalifikują się do jednej z kategorii wskazanych w załączniku nr 4. Dotyczyć to może w szczególności różnego rodzaju niewielkich obiektów służących rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku. Skutkiem braku wyłączenia obiektów małej architektury z definicji budowli będzie zobowiązanie wszystkich przedsiębiorców do przeanalizowania swojego majątku pod kątem identyfikacji nieopodatkowanych obiektów małej architektury oraz ich wyceny. Jest to kolejny z argumentów potwierdzających, że założone wpływy z zaproponowanej reformy zostały przygotowane w sposób wadliwy i nie odzwierciedlają rzeczywistych skutków podatkowych na finanse podatników oraz JST.

Podkreślenia również wymaga okoliczność, że niektóre z JST „wyspecjalizowały się” w opodatkowywaniu obiektów budowlanych (zarówno we własnym zakresie jak i korzystania z usług zewnętrznych doradców). O ile niniejszy dokument nie jest kwestionowaniem

¹² Patrz wyrok NSA z 13 marca 2024 r. (III FSK 3953/21).

powyższego stanowiska, tak zaproponowana reforma podatkowa po raz kolejny skutkować będzie wątpliwościami interpretacyjnymi oraz odmiennym opodatkowaniem majątku uzależnionym od tego na terenie jakiej JST się znajduje.

Należy również podkreślić, iż usunięcie zwolnienia z opodatkowania kolejowych terminali towarowych jest sprzeczne z krajową i unijną polityką klimatyczną i transportową, a także będzie miało negatywny wpływ na rentowność inwestycji w transport intermodalny, multimodalny i kombinowany zrealizowanych w ostatnich latach, prowadzonych obecnie oraz tych planowanych.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że projekt nie realizuje celu wyrażonego w uzasadnieniu do projektu jakim jest zachowanie fiskalnego *status quo*. Przeciwnie, jedynym wymiernym efektem projektu nie jest ani zwiększenie określoności przepisów podatkowych (co wykazano we wcześniejszej części pisma), ani zachowanie fiskalnego *status quo*, lecz właśnie znacząca podwyżka podatku od nieruchomości dla przedsiębiorców.

Przedłużenie terminu na złożenie deklaracji na podatek od nieruchomości na 2025 r.

Największa od 20 lat zmiana UPOL, dotycząca fundamentalnej kwestii jaką jest przedmiot opodatkowania, będzie wymagała od podatników przeprowadzenia kompleksowej weryfikacji majątku w celu przygotowania kompletnej listy przedmiotów opodatkowania na potrzeby deklaracji na podatek od nieruchomości na 2025 r.

Zgodnie z zapowiedziami Ministra Finansów nowelizacja przepisów zostanie opublikowana w listopadzie 2024 r. Tymczasem termin na złożenie deklaracji na podatek od nieruchomości przez osoby prawne oraz jednostki organizacyjne i spółki niemające osobowości prawnej, upływa 31 stycznia 2025 r. (art. 6 ust. 9 pkt 1 UPOL). Oznacza to, że podatnicy podatku od nieruchomości będą mieli nieco ponad 2 miesiące na zrealizowanie inwentaryzacji majątku. Mając na uwadze fakt, że przedsiębiorcy są jednocześnie obciążeni szeregiem obowiązków podatkowych i poza podatkowych, z jakich należy wywiązać się z końcem roku kalendarzowego, rzetelne przygotowanie deklaracji na 2025 r. będzie dla większości przedsiębiorców (szczególnie dużych podatników podatku od nieruchomości) zadaniem ponad ich siły. Stawia to podatników w sytuacji, w której będą zobowiązani do zadeklarowania podatku, mimo iż nie będą posiadali odpowiednich danych by taką deklarację złożyć (dane takie może dostarczyć wyłącznie odpowiednia inwentaryzacja majątku dokonana z uwzględnieniem zapisów UPOL dot. nowej definicji budynku i budowli).

Co więcej, tak krótki termin na przygotowanie się do zadeklarowania majątku pod rządami nowych przepisów o podatku od nieruchomości uniemożliwi zabezpieczenie przez

podatników swojego podejścia w formie interpretacji indywidualnej (termin na jej wydanie, zgodnie z art. 14d § 1 Ordynacji podatkowej, wynosi 3 miesiące).

Mając na uwadze powyższe postulujemy przesunięcie terminu na złożenie deklaracji na podatek na 2025 r. do 30 września 2025 r. Dodatkowo postulujemy, aby umożliwić podatnikom złożenie korekty deklaracji na podatek od nieruchomości na 2025 r. w okresie 3 miesięcy od zakończenia pierwszego roku podatkowego obowiązywania nowych przepisów bez konsekwencji na gruncie KKS oraz bez konieczności uiszczania odsetek za zwłokę.

Uwagi szczegółowe

	Jednostka redakcyjna projektu, do której jest zgłaszana uwaga	Treść uwagi:	Propozycja przepisu	Stano- wis- ko do uwagi
1.	Art. 2. ust. 1 lit. a), dodający art. 1 ust. 1 pkt 2c UPOŁ	<p>Projekt wprowadza definicję „trwałego związku z gruntem”.</p> <p>Zaproponowana definicja jest bardzo szeroka i odwołuje się do koncepcji opierania się czynnikom zewnętrznym (atmosferycznym). Przedmiotowa definicja opiera się na jednej z wielu linii orzeczniczych dot. wykładni pojęcia „trwałego związku z gruntem”. Należy tym samym zauważyć, że jest to obecnie stanowisko nieaktualne i powszechnie krytykowane w judykaturze oraz doktrynie.</p> <p>NSA w uchwale z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21 zaproponował w jaki sposób należy interpretować przesłankę „trwałego związku z gruntem”, która zwraca szczególną uwagę na konieczność wykonania robót ziemnych, w celu dokonania rozbiórki i odłączenie obiektu budowlanego od podłoża. W aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych powszechnie akceptuje się stanowisko, że wyłącznie w sytuacji, gdy odłączenie obiektu budowlanego od podłoża, bez naruszenia jego dotychczasowej struktury i konstrukcji, (a w konsekwencji możliwość przeniesienia go w inne miejsce w tej samej postaci), wyklucza spełnienie warunku trwałego związania z gruntem.</p> <p>Zaproponowana definicja rodzi ryzyko uznania za trwale związane z gruntem szeregu obiektów nie mających jakiegokolwiek związku z nieruchomościami czy też obiektami budowlanymi. W konsekwencji przesłankę „trwałego związku z gruntem” mogą spełniać dowolne obiekty, których masa lub konstrukcja powodują, że nie przesuwają ich czynniki atmosferyczne. Wbrew twierdzeniom zawartym w uzasadnieniu do projektu, tak zdefiniowaną przesłankę trwałego związku z gruntem spełniałyby nawet dźwigi lub żurawie budowlane, które są w takim sposób posadowione na budowie, aby nie mogłyby ich przesunąć czy przewrócić czynniki zewnętrzne.</p>	<p>„Przez obiekt trwale związany z gruntem rozumie się budynek lub budowlę posiadające fundament i powiązane z nim w taki sposób, że odłączenie ich od fundamentu wymaga przeprowadzenia robót ziemnych i prowadzi do istotnej zmiany całości, uszkodzenia lub zniszczenia części znajdującej się</p>	

	<p>Proponowany przepis stoi w sprzeczności z celem projektu, jakim jest zapewnienie określoności przepisów podatkowych.</p> <p>Zaproponowana definicja opiera się na poglądzie, zgodnie z którym, o trwałym związku z gruntem, nie decyduje technologia wykonania obiektu budowlanego, a sposób związania (połączenia) z gruntem pozwalający na przeciwstawienie się czynnikom atmosferycznym, nie powodując ich przesunięcia czy przewrócenia.</p> <p>W orzecznictwie sądów administracyjnych odnaleźć można szereg wyroków niepodzielających takiego rozumienia „trwałego związku z gruntem” (np.: wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2017 r., wyrok NSA z dnia 21 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2955/15; wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3411/15 sygn. akt II FSK 3711/14; wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 110/23; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/GI 37/21).</p> <p>Również przedstawiciele doktryny powszechnie nie akceptują poglądu, że o trwałym związku z gruntem świadczy opierania się siłom przyrody:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rafał Dowgier: „W świetle drugiego nurtu nie decyduje technologia wykonania obiektu budowlanego, a sposób związania (połączenia) z gruntem pozwalający na przeciwstawienie się czynnikom atmosferycznym, nie powodując ich przesunięcia czy przewrócenia (...) Z drugim z zaprezentowanych kierunków interpretacyjnych trudno się zgodzić. Za związany trwale z gruntem należy uznać obiekt budowlany, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji.” (R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, <i>Podatki i opłaty lokalne. Komentarz</i>, LEX/el. 2021, art. 1(a)). 2. Wojciech Morawski: „Przy dokonywaniu tej oceny istotne jest ustalenie, czy dany obiekt w sposób standardowy zgodny z ogólnym przeznaczeniem tego obiektu można przenieść w inne miejsce Istotne też jest, czy przeniesienie obiektu wymaga specjalnych czynności, które nie są wykonywane przy obiektach, które ze swej istoty są konstrukcyjne przystosowane do przenoszenia w różne miejsca” (W. Morawski (red.), <i>Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne</i>, LEX 2013). 	<p>ponad fundamentem”.</p>
--	---	----------------------------



Koncepcja, na której oparto zaproponowaną definicję, została skrytykowana również przez NSA w uchwale III FPS 1/21, który zaproponował zupełnie odmienną wykładnię tego pojęcia, opartą o cechy konstrukcyjne. Zgodnie z wyżej wskazaną Uchwałą: „pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych. Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość traktowania odłączanego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego), jako budynek”.

Stanowisko przedstawione przez NSA jest powszechnie akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych (Zob. np.: wyrok NSA z dnia 6 września 2023 r., sygn. akt III FSK 319/23; wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., sygn. akt III FSK 957/21; wyrok NSA z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 84/14; wyrok NSA z dnia 24 marca 2014 r. sygn. akt II FSK 783/12; wyrok NSA z dnia 12 maja 2017 r. sygn. akt II FSK 950/15).

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że zaproponowana definicja odwołuje się do poglądu powszechnie krytykowanego i stojącego w sprzeczności z poglądami doktryny oraz judykatury. Jednocześnie uzasadnienie projektu nie wyjaśnia, jakie okoliczności skłoniły to odejście od ugruntowanej linii orzeczniczej i oparcia definicji o pogląd mniejszościowy.

Zaproponowana definicja jest ponadto sprzeczna z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego *status quo*. Prowadzić może bowiem do rozszerzenia zakresu opodatkowania na mobilne obiekty nie spełniające definicji budynku lub budowli na gruncie obecnie obowiązujących przepisów, które zgodnie z projektem mogą zostać objęte podatkiem od nieruchomości, takich jak: obiekty kontenerowe i urządzenia techniczne.

Przyjęcie, że trwałe powiązanie obiektu z gruntem polega na opieraniu się czynnikom atmosferycznym, powoduje że w istocie każdy obiekt, w tym nawet niebudowlany, którego cechy sprawiają, że opiera się siłom przyrody, mógłby być uznawany za trwale związany z gruntem, a tym samym podlegałby opodatkowaniu jako budowla. Jako przykład obiektu, który byłby trwale związany z gruntem w rozumieniu proponowanej definicji, byłyby konstrukcje nośne dla paneli fotowoltaicznych osadzone

		w gruncie z użyciem kotew. Wobec tego, tak pojmowane kryterium trwałego związania z gruntem, jak proponowane, zdecydowanie nie realizuje jednego z nadrzędnych celów regulacji, czyli zachowania fiskalnego status quo.	
2.	Art. 2. ust. 1 lit. a), zmieniający art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL	<p>Projekt przewiduje wprowadzenie do definicji budowli i budynku przesłanki, że powinny być one „wykonane z użyciem wyrobów budowlanych”.</p> <p>Zgodnie z obecnym brzmieniem przepisów (art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane) obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.</p> <p>Zaproponowana zmiana prowadzi do znacznego rozszerzenia zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu: „Dotychczasowa przesłanka, jaką musi spełniać obiekt budowlany, tj. wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych, została zmieniona na wykonana z użyciem wyrobów budowlanych. Pojęcie „wykonanie” jest pojęciem szerszym od „wzniesienia”, co umożliwi objęcie przypadków, w których obiekt lub jego części zostały wykonane w innym miejscu niż docelowa lokalizacja.”</p> <p>Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w obecnym stanie prawnym podlegają obiekty budowlane, tj. obiekty wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, powstałe w wyniku procesu budowlanego.</p> <p>Przede wszystkim należy odnieść się do proponowanej zamiany pojęcia „wzniesiony” na „wykonany” z użyciem wyrobów budowlanych. Dotychczasowe rozumienie kryterium „wzniesienia” – oznaczało, że obiekt budowlany musi powstać w procesie budowlanym. Interpretacja ww. pojęcia znajdowała uzasadnienie w wykładni językowej, gdzie słowo „wzniesić” - „wznosić”, oznacza:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. unieść w górę, umieścić coś wyżej; 2. wybudować coś dużego, wysokiego; 3. spowodować uniesienie się czegoś w powietrze. <p>Zaproponowana zmiana, zrywa z zasadą opodatkowania obiektów budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego i rozszerza to pojęcie również na obiekty, które nie powstały w procesie budowlanym. Wręcz przeciwnie, opodatkowaniu miałyby</p>	<p>„Budynek: obiekt wzniesiony w procesie budowlanym, (...).”</p> <p>„Budowla: wzniesione w procesie budowlanym, które nie stanowią budynku lub jego części:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) (....) b) (...).”



podlegać obiekty wykonane z elementów prefabrykowanych, powstałych w procesie przemysłowym i jedynie ustawione w miejscu docelowym.

Jest to znaczące rozszerzenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dotychczas sądy administracyjne uznawały, że urządzenia techniczne wytworzone w procesie przemysłowym co do zasady nie podlegają opodatkowaniu jako budowle, gdyż kluczowe było prowadzenie procesu budowlanego np.:

- prefabrykowane zbiorniki (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2024 r., sygn. akt I SA/GI 78/24);
- stacje tankowania (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 października 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 550/23);
- stacje i punkty redukcyjno-pomiarowe wyrok NSA z dnia 21 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 3861/17 oraz wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 100/20);
- elektrofiltry (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 marca 2024 r., sygn. akt I SA/Po 85/24).

Zaproponowana zmiana „wzniesiony” a „wykonany” jest sprzeczne z określonym celem projektu, jakim jest zachowanie fiskalnego status quo. Dotychczasowa praktyka ukształtowana w oparciu o nowelizację przepisów prawa budowlanego z 28 czerwca 2015 r. negatywnie wypowiadała się o możliwości opodatkowania urządzeń technicznych, które powstały w procesie przemysłowym.

W takim przypadku, organy podatkowe oraz sądy administracyjne często przychyliły się do stanowiska podatników, że opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowlana (fundament), a samo urządzenie nie było objęte przedmiotem opodatkowania. W celu zachowania status quo przepisy powinny jednoznacznie wskazywać, że przedmiotem opodatkowania są wyłącznie obiekty budowlane powstałe w procesie budowlanym. W przeciwnym wypadku dojdzie do znacznego zwiększenia obciążeń podatkowych po stronie podatników.

Podkreślić przy tym należy, że w obecnej treści projektu brak jest konkretnych definicji dotyczących wielu podstawowych pojęć w niej użytych.

Ponadto w projekcie proponuje się definiowanie zarówno budynków, jak i budowli w oparciu o takie same niedoprecyzowane pojęcie – „obiekt”. Obiektem pozostaje zarówno budynek (art. 1a ust. 1 pkt 1), jak i budowla (art. 1a ust. 1 pkt 2 litera a). I co w sprawie istotne, budowla może być równocześnie budynkiem – a to dzięki odwołaniu wskazanym w treści pojęcia budynku, w treści którego czytamy, że budynkiem pozostaje obiekt, który pozostaje częścią obiektu wymienionego w punktach 1 do 6 załącznika definiującego budowle. Jak i budynek może wpisywać się jednoznacznie w pojęcie budowli. Projektodawca zrezygnował bowiem z istniejącego w obecnym stanie prawnym zastrzeżenia zawartego w definicji budowli: „obiekt budowlany (...) niebędący budynkiem (...)”.

Taka zmiana w zasadzie zrewolucjonizuje sposób kwalifikacji obiektów budowlanych do poszczególnych kategorii podatkowych. Dotychczas bowiem obowiązuje zasada, w myśl której: „tryb postępowania przy określeniu zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości danego obiektu powinien być następujący:

- 1) najpierw należy stwierdzić, czy dany obiekt jest obiektem budowlanym, w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego;
- 2) po potwierdzeniu, że jest to obiekt budowlany, należy ustalić czy, nie jest to obiekt małej architektury (art. 4 Prawa budowlanego)
- 3) następnie należy zbadać, czy obiekt budowlany ma cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy PON, jeżeli tak to opodatkować jak budynek;
- 4) jeżeli dany obiekt budowlany nie spełnia wszystkich wymogów z definicji budynku, z zastrzeżeniem punktu 2.2.2. należy uznać go za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o PON”13.

Co istotne, reguła ta doskonale sprawdzała się w praktyce i wprowadzała swoisty porządek praktyczny w procesie identyfikacji przedmiotu opodatkowania.

¹³ wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 roku sygn.. II FSK 1022/08.

		<p>Dlatego też warto rozważyć powrót do prawnej możliwości wykorzystania dorobku judykatury w przedmiotowym zakresie. Rozwiązaniem problemu wydaje się uzupełnienie definicji o dopełnienie „budowlany”. Co w kontekście ujęcia w projektowanym słowniku definicji „objektu budowlanego” (art. 1a ust. 1 pkt 2a), w istocie w sposób autonomiczny zamyka dyskusję doktryny w tym zakresie. Na marginesie, propozycja ustawodawcy nie realizuje wskazówek Trybunału Konstytucyjnego zawartych w orzeczeniu SK 48/15 z 13 grudnia 2017 r. Budowla nie powinna być jednocześnie budynkiem, ani budynek budowlą. Istotne jest również rozgraniczenie zakresu opodatkowania między obiektami mogącymi być zakwalifikowane jako budowle w budynkach. Kwestia ta od dawna powoduje spory między organami a podatnikami. Natomiast celowe byłoby wykluczenie w ustawie wprost opodatkowania budowli posadowionych w budynku, przez wzgląd na unikanie wielokrotnego opodatkowania majątku podatnika.</p>		
3.	<p>Art. 2. ust. 1 lit. a), zmieniający art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL</p>	<p>Projekt nie przywiduje wyłączenia z opodatkowania obiektów małej architektury.</p> <p>Zgodnie z obecnym brzmieniem przepisów (art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL) budowla jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący (...) obiektem małej architektury (...).</p> <p>Zaproponowane przepisy nie wypowiedają się na temat obiektów małej architektury, co w konsekwencji może doprowadzić do opodatkowania wielu obiektów dotychczas niewykazywanych do opodatkowania. Dotychczas przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie były niewielkie obiekty powstałe w celach: kultu religijnego albo służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku.</p> <p>W praktyce istnieje wiele rodzajów obiektów małej architektury służących utrzymaniu porządku takich jak: wiat na wózki, śmietniki, ławki, słupki itp., które ze względu na małe rozmiary nie podlegały opodatkowaniu. Szerokie zdefiniowanie pojęcia „budowli”, dodatkowo przy uwzględnieniu przesłanki całości techniczno-użytkowej, bez zastrzeżenia, że opodatkowaniu nie podlegają obiekty małej architektury może potencjalnie wiązać się ze zwiększeniem obciążeń podatkowych.</p> <p>Zgodnie z art. 3 pkt 4 UPB przez obiekt małej architektury należy rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:</p> <p>a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury;</p> <p>b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej;</p>		



		<p>c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.</p> <p>W wyroku NSA z dnia 11 marca 2020 r., sygn. akt II FSK 1044/18 wyjaśniono co należy rozumieć przez obiekt małej architektury: „Kwalifikacja obiektu jako obiektu małej architektury powinna przebiegać z jednoczesnym uwzględnieniem ogólnego kryterium «niewielkości» oraz przede wszystkim w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego w sprawie oraz otoczenia, w jakim znajduje się obiekt. Podkreślić należy, że kryterium decydującym o kwalifikacji danego obiektu jako obiektu małej architektury nie jest sposób mocowania do podłoża, a jest nim wielkość obiektu. W orzecznictwie przyjmuje się, iż stwierdzenie, że dany obiekt jest «niewielki» wymaga nie tylko określenia jego bezwzględnych wymiarów (wysokości, szerokości, długości), ale także odniesienie wielkości tego obiektu do jego usytuowania w konkretnej przestrzeni. Istotne może okazać się także zwrócenie uwagi na rodzaj przyjętej konstrukcji, np. konstrukcja ciężka, betonowa, czy lekka, ażurowa.”.</p> <p>Mając na uwadze powyższe, organy podatkowe, jak również sądy administracyjne wielokrotnie przychyłały się do stanowiska, że niewielkie obiekty mogą zostać zakwalifikowane na potrzeby podatku od nieruchomości jako obiekty małej architektury, a tym samym nie stanowią przedmiotu opodatkowania. Przykładem takiego obiektu może być wiata przystankowe lub wiata na wózki sklepowe. (zob. np.: wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 czerwca 2021 r., sygn. akt I SA/Go 127/21, wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Lu 162/23 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2017 r. sygn. akt I SA/Po 1679/16).</p> <p>Celem projektu było zachowania fiskalnego <i>status quo</i>, co z uwagi na pominięcie w proponowanym brzmieniu przepisów wyłączenia z opodatkowania obiektów małej architektury wydaje się sprzeczne. Kwalifikacja wszystkich obiektów wymienionych w załączniku do projektu ustawy do kategorii budowli, niezależnie od ich rozmiarów, będzie wiązało się ze zwiększeniem obciążeń podatkowych.</p>		
4.	Art. 2. ust. 1 lit. a), zmieniający art. 1 ust. 1	<p>Projekt przewiduje, że budowlami mogą być również urządzenia, jeżeli stanowią wraz z tym obiektem całość techniczno-użytkową.</p> <p>Wprowadzenie przesłanki „całości techniczno-użytkowej” prowadzi do istotnego rozszerzenia zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości poprzez rozciągnięcia pojęcia budowli na nieokreślony, otwarty katalog instalacji i urządzeń, którym można przypisać cechę „wspólnego z budowlą realizowania celu gospodarczego”. Proponowana przez ustawodawcę</p>	Wykreślenie przesłanki „całości techniczno-użytkowej” z definicji budowli	



	<p>pkt 1 i 2 UPOL</p>	<p>definicja nie zawiera przy tym żadnych kryteriów limitujących tego związku opartego o realizację celu gospodarczego, co w oczywisty sposób prowadzić może do nieograniczanego rozszerzania przedmiotu opodatkowania. Proponowana definicja jest więc wadliwa już w tym aspekcie, że prowadzić może do absurdu, co stoi w sprzeczności z zasadami prawidłowej legislacji oraz narusza konstytucyjną zasadę jednoznaczności i określoności obowiązku podatkowego.</p> <p>Ponadto zaproponowana w projekcie definicja „całości techniczno-użytkowej” odnosi się wyłącznie do kwestii użytkowych, zupełnie pomijając związek techniczny pomiędzy budowlą a instalacją/urządzeniem. W konsekwencji wprowadza przesłankę szerszą nawet niż krytykowana powszechnie przesłanka „całości techniczno-użytkowej” obowiązująca na gruncie prawa budowlanego przed 28 czerwca 2015 r.</p> <p>Kluczową kwestią jest konieczność wyraźnego wyłączenia z zakresu opodatkowania obiektów technologicznych położonych w budynkach (oraz na budynkach), czyli urządzeń, zbiorników i instalacji, które są funkcjonalnie powiązane z tymi budynkami i procesami technologicznymi zachodzącymi w tych budynkach. Ujęta w projekcie definicja nie przecina bowiem wieloletnich sporów i pozostawia przedsiębiorców w stanie olbrzymiej niepewności. Powszechną praktyką rynkową jest bowiem traktowanie obiektów technologicznych położonych w budynkach jako elementów tych budynków, a co za tym idzie ich opodatkowanie na zasadach dla budynków (od powierzchni użytkowej). Od lat koncepcję tę potwierdzają sądy administracyjne (przykładowo NSA w jednym z pierwszych wyroków dot. tej kwestii, tj. wyroku z dnia 19 grudnia 2012 roku o sygn. II FSK 2897/11 stwierdził, iż w ocenie Sądu w istniejącym stanie prawnym, przewody biegnące w budynku, służące zasilaniu w energię elektryczną (lub ewentualnie wyprowadzeniu energii), a także znajdujące się w budynku maszyny lub urządzenia nie tworzą budowli w rozumieniu u.p.o.l. Natomiast linie kablowe mogą stanowić element wolno stojącej instalacji przemysłowej lub urządzenia technicznego zaliczonego do budowli, o ile nie tworzą odrębnej budowli sieciowej lub urządzenia budowlanego. Dotyczy to także rurociągów położonych w budynkach, doprowadzających lub odprowadzających płyny albo gazy związane z funkcjonowaniem maszyn bądź urządzeń znajdujących się w budynkach oraz całych linii technologicznych, który zabezpiecza je przed wpływem środowiska zewnętrznego. W takiej sytuacji nie ma znaczenia czy urządzenia techniczne są związane z budynkiem i zapewniają możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Taka, zaś interpretacja pojęcia budowli dla celów podatku od nieruchomości (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), wykluczająca uznanie za samodzielny obiekt budowlany w postaci budowli: instalacji przemysłowych i urządzeń technicznych (maszyn) zlokalizowanych w budynku (w rozumieniu art. 1a ust. 1</p>	<p>oraz usunięcie definicji tego pojęcia z ustawy.</p>
--	---------------------------	--	--



pkt 1 u.p.o.l.) jest w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowa, co czyni zarzut naruszenia prawa materialnego w tym zakresie za nietrafny). Niemniej jednak gminne organy podatkowe cały czas wszczynają i prowadzą spory zmierzające do opodatkowania wewnątrzbudynkowych obiektów technologicznych, które z reguły mają bardzo duże wartości (stanowiących nierzadko najcenniejsze środki trwałe przedsiębiorstwa), licząc na olbrzymi wzrost dochodów podatkowych.

Przyjęte w ramach zmiany definicje przedmiotów opodatkowania o wyjątkowo szerokim znaczeniu, jak zbiorniki, silosy, stacje uzdatniania wody czy też przyłącza to, np. biorąc pod uwagę wielkość zbioru obiektów mieszczących się pojęciowo w przywołanej nomenklaturze, nie sposób wykluczyć przypadków, gdy budowlą będzie 20 litrowy zbiornik na wodę, czy też niewielka mieszcząca się na ścianie stacja uzdatniania wody, która służy do demineralizacji wody wykorzystywanej w kotle, jak i kilkutyśięczny silos i stacja uzdatniania wody zapewniająca aprowizację w tom że kilkutyśięcznej miejscowości. Mając na uwadze powyższe, czasem budowlą w rozumieniu ustawy o podatku od nieruchomości może zostać zakwalifikowane zwykłe urządzenie techniczne. Należy zatem wprowadzić odpowiedni kwantyfikator podziału, który wyłączy spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości część takich urządzeń, które trudno zaliczyć do kategorii obiektów budowlanych.

Oczywistym jest jednak, że instalacje czy urządzenia w specjalistycznych budynkach produkcyjnych nie znalazły się tam „przez przypadek” i stanowią podstawowy element ich wyposażenia, bowiem najczęściej zostały zaprojektowane już na etapie budowy budynku. Skoro nie budzi wątpliwości, że sieć światłowodowa w biurowcu jest niezbędna do jego funkcjonowania, to analogicznie należy traktować sieć parową czy sprężonego powietrza oraz połączone z nimi urządzenia i zbiorniki w budynku produkcyjnym zaprojektowanym do realizacji konkretnego procesu technologicznego.

Zaproponowane przez Ministerstwo brzmienie przepisu ustawy na pierwszy rzut oka nie wprowadza modyfikacji względem bieżącego stanu prawnego, wskazując, iż budynek to „obiekt, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem”. Niemniej jednak uzasadnienie do projektu ustawy wskazuje już wyraźnie, iż budowle lub ich części będą podlegać opodatkowaniu również, gdy są umiejscowione wewnątrz budynku, w szczególności w przypadku budowli sieciowych (np. sieci gazowe, elektroenergetyczne), w stosunku do których budynek pełni m.in. funkcję ochroną, zabezpieczając je przed czynnikami zewnętrznymi. Pozostawienie regulacji w niezmienionym kształcie, przy jednoczesnym wyjaśnieniu intencji w uzasadnieniu ustawy, nie tylko nie przetnie długotrwałych sporów dotyczących opodatkowania obiektów znajdujących się wewnątrz budynków, lecz wręcz je wzmocni. Nie można doprowadzić do przyjęcia koncepcji

burzącej status quo, iż obiekt spełniający kryteria budynku stanowić będą od strony podatkowej jedynie obudowę dla urządzeń i instalacji, które zostaną uznane za odrębne od nich budowle na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Tym samym w ramach niniejszej uwagi zaproponowano wyraźne wskazanie, iż „podatkowym” elementem budynku są znajdujące się w nim lub na nim urządzeniami, zbiornikami i instalacjami, które zapewniają możliwość realizacji procesów technologicznych lub funkcjonowania budynku.

Ponadto doprecyzowania wymaga, iż budowle nie mogą stanowić budynków (są to bowiem dwie rozłączne kategorie). W razie odmiennego uregulowania mogłoby dochodzić do sytuacji, w których obiekty o tożsamej charakterystyce konstrukcyjnej i funkcjonalnej podlegały opodatkowaniu w odmienny sposób, jedynie z uwagi na fakt, że jeden z nich nie stanowi element innego obiektu (przykładowo ciągu sieciowego).

Konieczne jest wyeliminowanie możliwości zakwalifikowania obiektu wymienionego w załączniku nr 4 zarówno jako budowli, jak i budynku w sytuacji gdy będzie on spełniał jednocześnie warunki do zakwalifikowania go jako budynek. Możliwość taka dotyczy m.in. zbiorników (poz. 7 załącznika) oraz obiektów kontenerowych trwale związanych z gruntem (poz. 8 załącznika). W przypadku zbiorników możliwości takiej nie zapobiega wskazanie, że podstawowym parametrem technicznym obiektu wyznaczającym jego funkcje gospodarcze ma być pojemność. Obiekt taki nadal może spełniać warunki wskazane w proponowanym art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (definicja budynku). Zakładając, że celem nowelizacji ma być kwalifikowanie obiektów wymienionych w załączniku (w poz. innych niż poz. 1-6) wyłącznie jako budowli, należy wyeliminować możliwość ww. podwójnej kwalifikacji, poprzez wyłączenie możliwości zakwalifikowania ich jako budynku.

Proponowana definicja, w niektórych sytuacjach umożliwia uznanie „instalacji i urządzeń” za budowle. Przedmiotowy zabieg stanowi ewidentne rozszerzenie katalogu budowli względem obowiązującego stanu prawnego na nieokreślony zakres urządzeń, co skutkować będzie znaczącym zwiększeniem opodatkowania podatkiem od nieruchomości sięgającym kwot rzędu miliardów złotych. Po nowelizacji z 2015 roku urządzenia (nawet jeśli zapewniają możliwość użytkowania budowli zgodnie z przeznaczeniem) nie mogą stanowić jej elementu, bowiem wykreślono słowo „urządzenia” z definicji obiektu budowlanego. Projektowane przepisy przywracają jednak stan sprzed 2015 roku, co jest ewidentnym złamaniem statusu quo. Od 2015 roku, urządzenia są wymienione w definicji budowli zawartej w ustawie prawo budowlane jedynie w przypadku gdy są „wolnostojące”.

Podstawą działań ustawodawcy powinno być zatem jednoznaczne stwierdzenie, że przedmiotem podatku od nieruchomości co do zasady nie są i nigdy nie miały być urządzenia techniczne, a ich aktualne opodatkowanie w niektórych branżach jest wynikiem rozbieżności w orzecznictwie. Z jednej bowiem strony sądy stwierdzają, że np. wyciągi narciarskie (por. wyrok NSA o sygn. III FSK 617/22) czy elektrofiltry (por. wyrok NSA o sygn. II FSK 123/17) podlegają opodatkowaniu tylko od części budowlanych, a w tym samym czasie orzekają o uznaniu dystrybutorów paliw (por. wyrok NSA o sygn. III FSK 653/23) czy transformatory (por. wyrok NSA o sygn. II FSK 1064/20) stanowią w całości budowlę. Z punktu widzenia pewności prawa, przedsiębiorca ma prawo wiedzieć już na etapie planowania inwestycji (i przed poniesieniem gigantycznych nakładów finansowych) w jaki sposób będzie opodatkowany jego majątek przez następne dziesięciolecia (podstawą opodatkowania budowli jest bowiem ich wartość historyczna, bez pomniejszania o zużycie). Nie do zaakceptowania jest natomiast sytuacja, w której obciążenia podatkowe są niewiadomą nie tylko dla podatników, ale i organów podatkowych, a ich wysokość jest uzależniona od linii orzeczniczej, która akurat się ukształtuje w zakresie konkretnego rodzaju obiektów.

Rozszerzenie zakresu opodatkowania poprzez wprowadzenie przesłanki „całości techniczno-użytkowej” jest sprzeczne z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego status quo.

Zaproponowana definicja tego pojęcia jest wadliwa, gdyż odnosi się wyłącznie do całości użytkowej (realizowanie wspólnego celu gospodarczego) pomijając całkowicie wyjaśnienie, czym jest całość techniczna.

Pojęcie „całości techniczno-użytkowej” jest nieprecyzyjny, nieokreśleniem, na kanwie czego wydano szereg orzeczeń w stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 roku.

Jak wskazano w uchwale NSA z dnia 10 października 2022 r., sygn. akt III FPS 2/22: „wyrażenie „całość techniczno-użytkowa” powinno być w taki sposób rozumiane, aby uwzględniać zarówno związek techniczny, jak i użytkowy pomiędzy poszczególnymi elementami tworzącymi dany obiekt budowlany będący budowlą”.

Proponowana zmiana może mieć negatywny wpływ na tempo transformacji ciepłownictwa systemowego w Polsce. Uważamy, że konieczne jest ograniczenie podstawy opodatkowania wyłącznie do części budowlanej, która nie uwzględnia wartości instalacji i urządzeń stosowanych przez przedsiębiorstwa. Zaproponowane podejście jest spójne z projektowanym przepisem

dotyczącym opodatkowania tylko części budowlanych elektrowni wiatrowych t.j. bez uwzględnienia w podstawie opodatkowania wartości turbiny wiatrowej.

Projektowana zmiana oznacza dla Operatorów Systemów Dystrybucyjnych elektroenergetycznych znaczącą zmianę wysokości podstawy do kalkulacji podatku od nieruchomości o ok. 21,8 mld zł, co pociągnie za sobą wzrost płatności podatku z tego tytułu na poziomie ponad 400 mln zł dla 5 największych OSDe (wzrost o prawie 25%). To oczywiście będzie oznaczało, że koszt ten zostanie przeniesionych na odbiorców (w tym również na gospodarstwa domowe) poprzez taryfę jako koszt uzasadniony.

Wprowadzone w projekcie definicje budynku i budowli oraz katalog obiektów podlegających opodatkowaniu jako budowle budzi szereg wątpliwości także w branży energetyki wodnej.

W naszej opinii definicje i katalog są nieprecyzyjne, a wątpliwości w przypadku branży hydroenergetycznej dotyczą klasyfikacji takich elementów elektrowni wodnych jak turbiny, zasilacze, generatory, szafy sterownicze, sieci elektroenergetyczne, rurociągi, kanały, transformatory, itp. Potraktowanie tych elementów jako całości techniczno-użytkowej wraz z częściami budowlanymi elektrowni wodnych i objęcie całości 2-procentowym podatkiem od wartości takich instalacji zagraża brakiem rentowności i koniecznością likwidacji wielu elektrowni wodnych oraz utrzymywanych przez właścicieli elektrowni wodnych obiektów związanych z gospodarką wodną (służących wytwarzaniu energii z odnawialnych źródeł, ale również m.in. retencji wody i innym celom środowiskowym). Ponadto, konieczność opłacania podatku od nieruchomości od wartości elektrowni wodnych wraz z ich wyposażeniem przeczy deklarowanemu przez projektodawców zamiarowi zachowania w jak największym stopniu status quo. Należy zaznaczyć, że obecnie podatek od nieruchomości płacony jest wyłącznie od wartości części budowlanych elektrowni wodnych, a nie od wartości ich wyposażenia.

Przykład:

Mała elektrownia wodna o mocy 400 kW przy założonej rocznej produkcji 1500 MWh, a aktualnej cenie na rynku – średnio 350,00 zł/MWh. Przychody roczne wynoszą: 518 858,00 zł. Wartość inwestycji 6 880 000,00 zł, w tym wartość części budowlanych tj. budynek elektrowni – 1 500 000,00 zł.

Małe elektrownie wodne są przede wszystkim zlokalizowane na terenach należących do Wód Polskich i obecnie są objęte umowami użytkowania (8,90 zł/m²) i dzierżawy powierzchni (7% w skali rocznych przychodów) oraz ponoszą opłaty za pobór

		wody (1,24 zł/MWh). Dodatkowo podatek od nieruchomości gruntów od powierzchni budynku oraz 2% od budowli. Aktualnie te opłaty stanowią już 14%. W momencie objęcia podatkiem elementów jako całości techniczno-użytkowej wraz z częściami budowlanymi elektrowni wodnych wszystkie podatki wynosiłyby 35%.		
5.	Art. 2 pkt 1 lit. a) tiret pierwsze	<p>W proponowanym brzmieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c) u.p.o.l. wskazuje się wyłącznie części budowlanych elektrowni wiatrowych i elektrowni jądrowych. Brak wskazania części budowlanych elektrowni fotowoltaicznych może budzić wątpliwości co do zakresu opodatkowania takich obiektów i generowaniem sporów na tym tle. Powoduje to też ryzyko objęcia opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości (inaczej niż obecnie) wszystkich elementów farmy fotowoltaicznej (w tym paneli), a więc rozszerzeniem zakresu opodatkowania, w szczególności w świetle niedookreślonego proponowanego pojęcia całości techniczno-użytkowej. Podstawa opodatkowania elektrowni fotowoltaicznych aktualnie nie budzi wątpliwości ze względu na ugruntowaną linię orzeczniczą w tym zakresie (m.in. Wyrok NSA z 17 grudnia 2020 roku, II FSK 1275/18; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 14 lutego 2023, I SA/Po 636/22, Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 marca 2023 r. I SA/Gd 1071/22; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 czerwca 2023r I SA/Po 292/23), należy więc dążyć do zachowania podatkowego status quo zgodnie z intencją wskazaną w uzasadnieniu.</p> <p>Nie istnieje również żadne celowościowe lub racjonalne uzasadnienie różnicowania zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych i elektrowni słonecznych, skoro cel istnienia obydwu typów obiektów (produkcja energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych) jest tożsamy, a ponadto funkcjonowanie tych obiektów w jednakowy sposób służy realizacji Polityki Energetycznej Polski do 2040 r. (cel szczegółowy 6 - Rozwój odnawialnych źródeł energii) - https://www.gov.pl/web/klimat/polityka-energetyczna-polski.</p> <p>Konieczne jest również doprecyzowanie, że podstawa opodatkowania dotyczy części budowlanych magazynów energii. Większość aktualnie rozwijanych magazynów energii to konstrukcje kontenerowe zawierające baterie umożliwiające magazynowanie energii na wielką skalę. Projektowe przepisy nie gwarantują inwestorom pewności w zakresie opodatkowania podatkiem lokalnym, co więcej mogą otworzyć spory co do tego czy kosztowne urządzenia bateryjne powinny być wliczane do podstawy opodatkowania. W konsekwencji brak jednoznacznego wskazania zakresu opodatkowania może spowodować katastrofalne skutki dla rozwoju tej kluczowej dla transformacji energetycznej technologii.</p>	c) części budowlane elektrowni wiatrowych, <u>elektrowni fotowoltaicznych</u> , elektrowni jądrowych oraz magazynów energii oraz budynki elektrowni w odnych- <u>wzniesione w procesie budowlanym oraz trwale związane z gruntem</u>	

		<p>Wprowadzenie do załącznika nr 4 pojęć „sieć elektroenergetyczna” (poz. 12) oraz „linia i trakcja elektroenergetyczna”, także może być interpretowane przez organy podatkowe w sposób rozszerzający z zastosowaniem koncepcji całości techniczno-użytkowej, co doprowadzi do opodatkowania wszystkich elementów, które funkcjonalnie tworzą sieć rozumianą jako instalacje połączone i współpracujące ze sobą, służące do przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, należące do przedsiębiorstwa energetycznego” (definicja sieci z art. 3 pkt. 11 Prawa energetycznego). W efekcie ww. rozszerzającej interpretacji, opodatkowaniem mogą zostać objęte transformatory (jako element sieci lub linii elektroenergetycznej rozumianej jako całość), które do tej pory nie podlegały opodatkowaniu.</p> <p>Warto też podkreślić, iż polityka fiskalna prócz realizacji funkcji redystrybucji finansowej, powinna również kształtować politykę Państwa związaną z realizacją podstawowych celów strategicznych. Do tej grupy celów niewątpliwie zaliczyć należy działania wpływające na zmianę funkcjonującego w gospodarce miks energetyczny, a w konsekwencji odejście od źródeł energii opartych o spalanie węgla na rzecz tych bardziej ekologicznych. Zatem generalnym celem ustawodawcy przy kształtowaniu poziomu obciążeń podatkowych powinno być zapewnienie zwolnień lub preferencyjnych stawek podatkowych (nawet okresowo) dla podmiotów inwestujących w technologie bazujące na gazie ziemnym, fotowoltaice i energii wiatrowej.</p> <p>Co bowiem w sprawie istotne, działania w przedmiotowym zakresie to aktywność wyjątkowo kapitałochłonna. Zatem w interesie Państwa pozostaje stworzenie warunków preferencyjnych dla pożądaných zmian. A tego typu zapisów w treści projektu nie odnotowano.</p>		
6.	Art. 2. ust. 1 lit. a) w zw. z Załącznikiem poz. 26, zmieniający art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL	<p>Projekt przewiduje, że budowlami będą wolno stojące trwale związane z gruntem instalacja przemysłowa oraz urządzenie techniczne wykonane z użyciem wyrobów budowlanych.</p> <p>Dotychczas obowiązujące przepisy nie prowadziły do opodatkowania jako budowli całego urządzenia wraz z częścią budowlaną od swojej wartości. Urządzenia techniczne podlegały opodatkowaniu wyłącznie w sytuacji, gdy zostało wzniesione w procesie budowlanym. Natomiast jeżeli urządzenie nie powstało w procesie budowlanym to opodatkowaniu podlegała wyłącznie część budowlana (fundament).</p>		

		<p>Proponowana zmiana prowadzi do znacznego rozszerzenia przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż obejmuje swoim zakresem również instalacje i urządzenia, które nie powstały w procesie budowlanym, lecz zostały wykonane w innym miejscu (np. fabryce) i posadowione na gruncie.</p> <p>Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w obecnym stanie prawnym podlegają wolnostojące urządzenia techniczne wzniesione użyciem wyrobów budowlanych (przykładowymi urządzeniami technicznymi wzniesionymi w całości z użyciem wyrobów budowlanych są chłodnie kominowe). Jednakże w sytuacji, gdy urządzenie nie powstało w procesie budowlanym to opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowlana (fundament).</p> <p>Zaproponowana zmiana, zrywa z zasadą opodatkowania obiektów budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego i rozszerza to pojęcie również na obiekty, które nie powstały w procesie budowlanym. Opodatkowaniu miałyby podlegać obiekty wykonane z elementów prefabrykowanych, powstałych w procesie przemysłowym i ustawionych w miejscu przeznaczenia. Co w praktyce może oznaczać, że jakiegokolwiek urządzenie zdolne opierać się czynnikiem zewnętrznym (atmosferycznym) może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Prowadzi to do ryzyka uznania, że sprzęt powstający w całości w fabryce (np. lodówka na stałe wystawiona przed sklep, maszyny do gier na stałe wystawione poza budynki czy na stałe umiejscowiony poza budynkami transporter dla osób z niepełnosprawnością) i wykonany ze stali ustawiony na zewnątrz zostanie zakwalifikowane jako wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenie techniczne.</p> <p>Rozszerzenie zakresu opodatkowania na urządzenia jest sprzeczne z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego <i>status quo</i>. Z tej perspektywy celem projektu powinno być doprecyzowanie, że budowla nie są maszyny i urządzenia posiadające części budowlane (fundament).</p>		
7.	Art. 2 pkt 1 lit. a) tiret pierwsze	<p>Proponuje się, aby budynkiem w rozumieniu u.p.o.l. były również części budowli (obiektów kompleksowych i niejednorodnych) wymienionych w poz. 1–6 załącznika nr 4, spełniające przesłanki pozwalające na ich kwalifikowanie jako budynki. Jak wskazuje się w uzasadnieniu taka część obiektu kompleksowego lub niejednorodnego nie będzie podlegała opodatkowaniu jako budowla, lecz będzie stanowiła budynek i będzie podlegała opodatkowaniu od powierzchni. Podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, co do zasady, stanowi wartość początkowa stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji dla celów podatków dochodowych. Proponowane przepisy nie przewidują zmian</p>		



		<p>w zakresie ustalania podstawy opodatkowania. W szczególności nie wskazują, w jaki sposób ustalić podstawę opodatkowania w sytuacji, gdy dany obiekt z poz. 1-6 załącznika nr 4 stanowi dla celów podatków dochodowych jeden środek trwały a jego wartość początkowa obejmuje również tę jego część, która zgodnie z projektowanymi przepisami ma stanowić budynek i być opodatkowana od powierzchni użytkowej. Powoduje to ryzyko dwukrotnego opodatkowania tego samego przedmiotu opodatkowania, tj. określonej części obiektu z poz. 1-6 z załącznika nr 4 – raz od powierzchni użytkowej (jako budynek), drugi raz od jej wartości uwzględnionej w wartości początkowej środka trwałego (jako budowla). W celu uniknięcia wątpliwości i sporów na tym tle należałoby wprowadzić przepis, który będzie określał sposób ustalania podstawy opodatkowania w takim przypadku, np. poprzez wyłączenie z podstawy opodatkowania budowli z poz. 1-6 załącznika nr 4 tej części, która odpowiada wartości części budynkowej (części, która celów podatku od nieruchomości została zakwalifikowana jako budynek).</p>		
8.	Art. 2 pkt 1 lit. a) tiret drugie	<p>W obecnym kształcie tego przepisu brakuje wielu kluczowych definicji, pozwalających na realizację postulatu autonomiczności prawa podatkowego. W obecnej treści, projekt posługuje się pojęciami takimi, jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wyroby budowlane, • Przegrody budowlane, • Wytworzenie z użyciem wyrobów budowlanych. <p>Dodatkowo, projektowany załącznik nr 4 również wskazuje wiele obiektów, których definicje są nieokreślone w projekcie ustawy (wiaty, hangary, oczyszczalnie ścieków, obiekty ochronne itd.).</p> <p>Stąd, konieczne jest uzupełnienie proponowanego przez ustawodawcę słowniczka formułowanego na potrzeby podatku od nieruchomości o definicje pojęć, które mają istotny wpływ na kształtowanie obowiązku podatkowego. W chwili obecnej, ustawodawca posługuje się pojęciami, które są zaczerpnięte z ustawy Prawo budowlane. Przez brak jednak zarówno definicji tych pojęć jak i odwołania do treści UPB, ich semantyka pozostaje niejasna. W takiej sytuacji, propozycja ustawodawcy może stać się zarzewiem wielu sporów między podatnikami a organami podatkowymi.</p> <p>Dlatego pożądane jest zdefiniowanie tych kluczowych pojęć, które mają wpływ na określenie i klasyfikację przedmiotu opodatkowania. W tym zakresie możliwe jest formułowanie definicji autonomicznych, czerpiących z dorobku orzecznictwa podatkowego oraz doktryny, odnoszących się również do wiedzy domenowej z zakresu budownictwa lub stworzenie znów</p>		



		odwołania do UPB. To drugie rozwiązanie jednak wydaje się pozbawione uzasadnienia przez wzgląd na powtórzenie w tej sytuacji błędu, który doprowadził do uznania dotychczasowej definicji budowli za niekonstytucyjną.		
9.	Art. 2 pkt 2 lit. b projektu ustawy	Usunięcie zwolnienia z opodatkowania kolejowych terminali towarowych jest sprzeczne z krajową i unijną polityką klimatyczną i transportową, a także będzie miało negatywny wpływ na rentowność inwestycji w transport intermodalny, multimodalny i kombinowany (zrealizowanych w ostatnich latach, w toku i planowanych), stąd bardziej pożądanym i właściwym działaniem byłoby notyfikowanie istniejącego zwolnienia zamiast jego uchylecia.		
10.	Załącznik nr 4 pkt 3	Projekt wskazuje w załączniku jako budowlę „oczyszczalnie ścieków”. W celu zapewnienia określoności przepisów podatkowych niezbędne jest doprecyzowanie tej kategorii budowli. Oczyszczalnie ścieków to kompleksowe obiekty składające się zarówno z budowli, z budynków, jak i szeregu innych składników majątkowych niebędących obiektami budowlanymi/budowlami. Zaproponowany w projekcie zapis – wbrew treści uzasadnienia - rodzi ryzyko rozciągnięcia pojęcia budowli na wchodzące w skład oczyszczalni ścieków składniki majątkowe niebędące budowlami w obecnym brzmieniu przepisów (np. urządzenia techniczne). Prowadziłoby to do rozszerzenia zakresu opodatkowania co jest sprzeczne z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego <i>status quo</i> .	„2) Części budowlane oczyszczalni ścieków.”	
11.	Załącznik nr 4 pkt 4	Projekt wskazuje w załączniku jako budowlę „obiekt ochronny”, które jest bardzo nieprecyzyjne a jego zakres pojęciowy jest potencjalnie bardzo szeroki. Jest to pojęcie niejasne, nie wiadomo co się pod nim kryje. Wykładnia ww. pojęcia może sprawiać trudności, gdyż nie posiada jednoznacznej definicji w języku powszechnym. Interpretacja oparta wyłącznie na wykładni językowej (język powszechny) może okazać się niewystarczająca, a posługiwanie się takimi, niezdefiniowanymi pojęciami przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania, nie spełnia standardów określoności stawianych przepisom prawa podatkowego, wynikających z Konstytucji RP. Podatnicy, organy podatkowe oraz sądy administracyjne ponownie musiałyby sięgać do innych aktów prawnych w celu dokładnego określenia, co jest przedmiotem opodatkowania albo dokonywać własnej wykładni tego pojęcia.	Wykreślenie obiektów ochronnych z załącznika	

		<p>Oparcie się na wykładni językowej może być niewystarczające i będzie wiązało się z interpretowaniem tego pojęcia na podstawie przepisów prawa budowlanego. Zaproponowana kategoria jest sprzeczna z celem projektu jakim jest zapewnienie określoności przepisów podatkowych oraz zachowanie fiskalnego <i>status quo</i>.</p>	
12.	Załącznik nr 4 pkt 7	<p>Projekt wskazuje jako budowle „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”.</p> <p>Dotychczas obowiązujące przepisy oraz orzecznictwo sądów administracyjnych rozróżniało zbiorniki w zależności od cech konstrukcyjnych.</p> <p>W obecnie obowiązującym brzmieniu przepisów opodatkowaniu jako budowle podlegały wyłącznie tego rodzaju zbiorniki, które zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast zbiorniki będące częścią urządzeń technicznych, co do zasady, nie podlegały opodatkowaniu, z wyjątkiem tych posiadających części budowlane (fundament) w zakresie tylko tej części (fundamentu).</p> <p>W konsekwencji do ww. kategorii mogą zostać zaliczone składniki majątkowe o funkcji zbiorników, które nie stanowią obiektów budowlanych i które nie podlegają opodatkowaniu na gruncie obecnie obowiązujących przepisów.</p> <p>Ponadto redakcja przepisu może wskazywać, że przesłanka podstawowego parametru technicznego w postaci pojemności odnosi się wyłącznie do „innych zbiorników”. Jednocześnie silosy, elewatory i bunkry należałoby traktować jako budowle również w przypadku, gdy podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich funkcje gospodarcze jest powierzchnia, a nie pojemność.</p> <p>Proponowany przepis stoi w sprzeczności z celem projektu, jakim jest zapewnienie określoności przepisów podatkowych.</p> <p>Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle w obecnym stanie prawnym podlegają zbiorniki wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Przedmiotem opodatkowania nie są natomiast zbiorniki, które stanowią elementy urządzeń</p>	<p>„7) zbiorniki, czyli obiekty budowlane służące przechowywaniu lub składowaniu surowców, materiałów, zbóż, paliw, półproduktów, wyrobów gotowych, cieczy, gazów lub odpadów, wzniesione w procesie budowlanym, za wyjątkiem zbiorników wypełniających kryteria definicyjne definicję budynku, posiadających cechę powierzchni</p>

	<p>technicznych, powstałych w procesie przemysłowym. W takim przypadku opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowlana (fundament) zbiornika.</p> <p>Proponowany przepis stanowi istotne rozszerzenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dotychczas sądy administracyjne uznawały, że zbiorniki wytworzone w procesie przemysłowym/produkcyjnym, poza miejscem docelowej lokalizacji, co do zasady nie podlegają opodatkowaniu jako budowle, gdyż kluczowe było prowadzenie procesu budowlanego. Takie stanowisko zostało chociażby wyrażone w stosunku do prefabrykowanych zbiorników (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2024 r., sygn. akt I SA/GI 78/24 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 października 2023 r. sygn. akt I SA/Gd 550/23).</p> <p>Jednocześnie NSA w uchwale z dnia z dnia 29 września 2021 r. III FPS 1/21 wskazał, że: „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 z późn. 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 z późn. 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.”.</p> <p>Z kolei w wyroku TK z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15 jednoznacznie wskazano, że obiekty, które spełniają cechy budynku powinny być opodatkowane od swojej powierzchni użytkowej. Powyższe stanowisko znalazło potwierdzenie w ww. uchwale NSA, w której wskazano, że nie każdy zbiornik może być budowlą, gdyż istnieją w praktyce takie obiekty, które jednocześnie spełniają definicję budynku, a ich wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa.</p> <p>Powyższe znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych np.: wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2022 r., sygn. akt III FSK 1432/21, wyrokiem NSA z dnia 17 stycznia 2023 r. sygn. akt III FSK 1509/21 oraz wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 21 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Wr 373/22.</p> <p>Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że zaproponowane przepisy uznające, że opodatkowaniu jako budowle podlegają wszystkie zbiorniki, niezależnie od spełnienia cech budynku stoi w sprzeczności z utrwaloną linią orzecniczą. Jednocześnie uzasadnienie projektu nie wyjaśnia, jakie okoliczności skłoniły do odejście od ugruntowanego stanowiska judykatury.</p>	<p>użytkowej z wyłączeniem obiektów wykorzystywanych w procesie produkcji ciepła.”</p>
--	---	--



		<p>Zaproponowany projekt przepisów jednolicie negatywnie rozstrzyga problematykę opodatkowania zbiorników dla ich posiadaczy, pomijając istotne różnice konstrukcyjne, co będzie skutkowało zwiększeniem obciążeń podatkowych i będzie sprzeczne z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego status quo.</p> <p>Założenie opodatkowania zbiorników/silosów, nie uwzględnia również nowoczesnych zmian zaistniałych w branży ciepłowniczej. Istotą procesu dekarbonizacji pozostaje między innymi oparcie produkcji ciepła o odnawialne źródła energii, których efektywne wykorzystanie wymusza wprowadzenie w proces akumulatorów ciepła – zatem obiektów budowlanych wpisujących się w kategorię budowli. W konsekwencji w branży ciepłowniczej rośnie tym samym udział tego typu infrastruktury w procesie zaopatrzenia w ciepło. Projekt ustawy nie uwzględnia owej zmiany w swym założeniu. Nie wprowadza żadnej preferencji dla podmiotów dokonujących istotnych nakładów na transformację. Zatem przyczyniać się będzie do istotnego opóźnienia w modernizacji ciepłownictwa albo do istotnego wzrostu kosztów produkcji ciepła.</p> <p>Istotne jest również określenie zbiorników jako obiektów służących przechowywaniu lub składowaniu rzeczy w sposób bierny – w celu wyłączenia elementów instalacji przemysłowych, które jedynie przejściowo służą gromadzeniu surowców. Dotychczas kryterium funkcji stanowiło istotny problem w orzecznictwie, wobec tego zalecane jest uregulowanie go w sposób możliwie najprecyzyjniejszy w ustawie. Jedynie takie podejście zdaje się realizować postulat jednoznaczności i określoności przepisów prawa podatkowego w kontekście kształtowania obowiązku podatkowego.</p>		
13.	Załącznik nr 4 pkt 8	<p>Projekt wskazuje jako budowle obiekty kontenerowe.</p> <p>Pojęcie „obiekt kontenerowy” jest niejasne, nieprecyzyjne. Wykładnia ww. pojęcia może sprawiać trudności, gdyż nie posiada jednoznacznej definicji w języku powszechnym. W związku z powyższym oparcie się na wykładni językowej może być niewystarczające i będzie wiązało się z interpretowaniem tego pojęcia na podstawie przepisów prawa budowlanego.</p> <p>Ponadto należy wskazać, że obiekty kontenerowe nie zawsze są wykonane w tej samej technice i pełnią różne funkcje w zależności od potrzeb gospodarczych. Kontenery mogą posiadać fundamenty i w wyniku przeprowadzonych prac budowlanych mogą być trwale związane z gruntem. Jednocześnie istnieje również wiele obiektów kontenerowych posadowionych na gruncie dla przemijającego użytku, które mogą być przeniesione w inne miejsce przy stosunkowo prostych zabiegach technicznych (tzw. kontener mobilny).</p>	Wykreślenie obiektów kontenerowych z załącznika nr 4.	

W konsekwencji, w obecnie obowiązującym stanie prawnym obiekty kontenerowe w zależności od techniki wykonania i konkretnych okoliczności faktycznych mogły być opodatkowane jako budynki albo budowle (części budowlane urządzeń technicznych), albo nie podlegać opodatkowaniu w ogóle. Zaproponowane przepisy jednolicie podchodzą do problematyki obiektów kontenerowych pomijając istotne różnice konstrukcyjne. Należy przy tym podkreślić, że cechą relewantną, przesądającą o tym, że dany przedmiot jest opodatkowany podatkiem od nieruchomości, jest jego trwałość i brak możliwości łatwego przenoszenia. Proponowane wprowadzenie obiektu kontenerowego – bez jego konkretnej definicji, wskazującej na trwałość posadowienia – stoi w sprzeczności z istotą podatku od nieruchomości.

Proponowany przepis stoi w sprzeczności z celem projektu, jakim jest zapewnienie określoności przepisów podatkowych. Projekt ustawy nie definiuje pojęcia „obiekt kontenerowy”, którego interpretacja oparta wyłącznie na wykładni językowej (język powszechny) może okazać się niewystarczająca.

Obiekty kontenerowe posiadające cechy budynku na potrzeby kwalifikacji prawnopodatkowej powinny być opodatkowane od swojej powierzchni użytkowej. Niezaprzeczalnie kwestia konstrukcyjna obiektu miała decydujący wpływ na sposób opodatkowania. W obecnie obowiązującym stanie prawnym w przypadku obiektów kontenerowych kluczowe było ustalenie czy obiekt posiada fundament, i czy jest trwale związany z gruntem.

W przypadku udzielenia pozytywnej odpowiedzi taki obiekt był opodatkowany jako budynek.

Natomiast istotną przesłanką umożliwiającą kwalifikację obiektu kontenerowego jako budowli jest również zweryfikowanie czy obiekt budowlany jest przeznaczony do czasowego użytkowania. W praktyce istnieje wiele obiektów kontenerowych posadowionych na gruncie dla przemijającego użytku, które mogą być przeniesione w inne miejsce przy stosunkowo prostych zabiegach technicznych. Tego rodzaju obiekty są wytwarzane w procesie przemysłowym, a następnie zostają posadowione na gruncie dla tymczasowego użytku, np. na terenie inwestycji budowlanej i tymczasowo służą pracownikom budowy. W konsekwencji tego rodzaju obiekty dotychczas nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (zob. np.: wyrok NSA z 30 listopada 2021 r. sygn. III FSK 163/21 oraz wyrok NSA w z 18 października 2019 r. sygn. II FSK 982/19).

NSA 3 lutego 2014 r., sygn. II FPS 11/13 wydał uchwałę dotyczącą kontenerów. NSA zajął stanowisko, że kontenery i podobne im obiekty (np. hale namiotowe, kioski uliczne itp.) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeśli nie są

		<p>trwale związane z gruntem, gdyż nie zostały wprost wymienione w katalogu budowli w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego ani w innych przepisach ustawowych uzupełniających prawo budowlane.</p> <p>Zaproponowane przepisy jednolicie negatywnie podchodzą do problematyki obiektów kontenerowych dla ich posiadaczy, pomijając istotne różnice konstrukcyjne, co będzie skutkowało zwiększeniem obciążeń podatkowych i będzie sprzeczne z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego status quo.</p>		
14.	Załącznik nr 4 pkt 9	wiata i hangar	Dodanie „wolno stojące, trwale związane z gruntem, niebędące budynkiem lub jego częścią”.	
15.	Załącznik nr 4 pkt 10	<p>Przekrycie namiotowe i powłoka pneumatyczna.</p> <p>Powyzsze pojęcia są niejasne i nieprecyzyjne. Wykładnia ww. pojęcia może sprawiać trudności, gdyż nie posiada jednoznacznej definicji w języku powszechnym. W związku z powyższym oparcie się na wykładni językowej może być niewystarczające.</p> <p>W obecnie obowiązującym stanie prawnym przekrycie namiotowe i powłoki pneumatyczne stanowiły jeden z rodzajów obiektów wymienionych w definicji tymczasowego obiektu budowlane (art. 3 pkt 5 prawa budowlanego). W związku z czym należy wskazać, że tego rodzaju obiekty nie zawsze są wykonane w tej samej technice i pełnią różne funkcje w zależności od potrzeb gospodarczych. Przekrycie namiotowe i powłoki pneumatyczne mogą być wykorzystywane jako element hal namiotowych, które w zależności od konstrukcji posiadają fundamenty, które są trwale związane z gruntem. Jednocześnie istnieje również wiele obiektów spełniających definicję przekrycia namiotowego i powłoki pneumatycznej, które istnieją dla przemijającego użytku, a ich prosta konstrukcja umożliwia ich przeniesienie bez potrzeby przeprowadzenia robót budowlanych.</p> <p>W konsekwencji, w obecnie obowiązującym stanie prawnym przekrycie namiotowe i powłoka pneumatyczne w zależności od techniki wykonania i konkretnych okoliczności faktycznych mogły być opodatkowane jako budynki albo budowle, albo nie</p>	Wykreślenie przekryć namiotowych i powłok pneumatycznych z załącznika nr 4.	



podlegać opodatkowaniu w ogóle. Takie ukształtowanie przepisu może skutkować uznaniem, że namiot posadowiony na gruncie podlega opodatkowaniu jak budowla.

Zaproponowane przepisy jednolicie podchodzą do ww. problematyki pomijając istotne różnice konstrukcyjne.

Proponowany przepis stoi w sprzeczności z celem projektu, jakim jest zapewnienie określoności przepisów podatkowych.

Projekt ustawy nie definiuje pojęcia „Przekrycie namiotowe i powłoka pneumatyczna”, którego interpretacja oparta wyłącznie na wykładni językowej (język powszechny) może okazać się niewystarczająca.

Jednocześnie należy wskazać, że w orzecznictwie ukształtowała się linia orzecznicza, że obiekt posiadające cechy budynku na potrzeby kwalifikacji prawopodatkowej powinny być opodatkowane od swojej powierzchni użytkowej (wyroku TK z 13 grudnia 2017 r. sygn. SK 48/15). Na podstawie tak ukształtowanej linii orzeczniczej uznano, że kwestia konstrukcyjna obiektu ma decydujący wpływ na sposób opodatkowania.

Jednocześnie w kontekście przekryć namiotowych i powłok pneumatycznych istotną przesłanką umożliwiającą ich kwalifikację do pojęcia budowli jest ustalenie czy obiekt jest przeznaczony do czasowego użytkowania, i czy stanowi budowlę wskazaną w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego.

Obiekty wykonane w tej technice są nierzadko produkowane w fabryce, a przy ich użyciu nie wykorzystuje się wyrobów budowlanych. Fakt niewykonywania ich z użyciem wyrobów budowlanych nabiera istotnego znaczenia ze względu na to, że w projekcie ustawy nie zdefiniowano tego pojęcia.

Konstrukcja przekryć namiotowych i powłok pneumatycznych wskazuje na to, że są posadowione na gruncie najczęściej dla przemijającego użytku i mogą być przeniesione w inne miejsce bez potrzeby przeprowadzania robót budowlanych. Tego rodzaju obiekty są wytwarzane w procesie przemysłowym, a następnie zostają posadowione na gruncie dla tymczasowego użytku.

W konsekwencji tego rodzaju obiekty dotychczas nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organy podatkowe akceptują stanowisko, że hale namiotowe, jako obiekty tymczasowe nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Pominięcie w projektowanych przepisach pojęcia obiektu tymczasowego i uniezależnienie opodatkowania

		<p>przekryć namiotowych i powłok pneumatycznych od ich trwałego związania z gruntem skutkuje poszerzeniem kategorii obiektów podlegających opodatkowaniu jako budowle.</p> <p>Zaproponowane przepisy będą skutkowały zwiększeniem obciążeń podatkowych co będzie sprzeczne z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego status quo.</p>		
16.	Załącznik nr 4 pkt 11 i 12	<p>Wskazane przez ustawodawcę rozgraniczenie między kategorią „wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz rurociąg” (pkt 11) a kategorią „sieć: elektroenergetyczna, telekomunikacyjna, gazowa, ciepłownicza, wodociągowa, kanalizacyjna oraz inna sieć uzbrojenia terenu, rurociąg przesyłowy” (pkt 12) wydaje się być nadmiernie kazuistyczne. Z treści załącznika nie można wywnioskować, jaką cechą istotności kierował się ustawodawca formułując to rozgraniczenie.</p> <p>Mając na uwadze kategorie przedmiotów, bardziej celowe wydaje się wskazanie ich funkcji. Wobec tego, pożądane byłoby wskazanie wprost, że budowlami są odpowiedniki obiektów liniowych, służące transportowi określonych towarów.</p>	<p>Scalenie punktów 11 i 12 do następującej postaci:</p> <p>„obiekty budowlane w rozumieniu Ustawy, których głównym istotnym parametrem jest długość, służące transportowi towarów lub mediów w postaci:</p> <ul style="list-style-type: none"> - energii elektrycznej, - energii cieplnej, - paliw w postaci ciekłej lub gazowej, 	

			- ścieków, wody.	
17.	Załącznik nr 4 pkt 12	<p>Projekt wskazuje jako budowlę „rurociąg przesyłowy”, „sieć gazowa”.</p> <p>W załączniku nr 4 wskazano, że opodatkowaniu będzie podlegać rurociąg, gazociąg (pkt 11) oraz rurociąg przesyłowy, sieć gazowa (pkt 12).</p> <p>Pomiędzy tymi dwoma pojęciami nie istnieje żadna znacząca różnica, co może wiązać się z ryzykiem funkcjonowania w obrocie dwóch pojęć będących de facto synonimami, wskutek czego jeden rodzaj budowli nigdy nie znajdzie zastosowania.</p> <p>Zaproponowany przepis wskazuje, że podatkowaniu jako budowla, w kategorii „sieć” będzie podlegał rurociąg przesyłowy, sieć gazowa lecz jednocześnie w pkt 11 ponownie wskazuje „rurociąg” oraz „gazociąg” jako budowlę tym razem nie będący częścią „sieci”. Rozróżnienie powyższych pojęć w oparciu o wykładnię językową może być skomplikowane, a wręcz istnieje ryzyko funkcjonowania w obrocie dwóch pojęć będących de facto synonimami, wskutek czego jeden rodzaj budowli nigdy nie znajdzie zastosowania.</p>	Wykreślenie „rurociągu przesyłowego” oraz „sieci gazowej” z kategorii zawartej w pkt 12 załącznika nr 4.	
18.	Załącznik nr 4 pkt 12	<p>Opodatkowanie sieci telekomunikacyjnej jako całości.</p> <p>Wynika to w pierwszej kolejności z faktu, że Projekt zakłada uznanie za budowlę (a więc opodatkowanie) sieci telekomunikacyjnej jako takiej. Nie przewidziano tu żadnych wyłączeń czy ograniczeń. Ze względu na to i regułę interpretacyjną <i>lege non distinguente</i>, oznacza to albo może oznaczać w praktyce interpretacyjnej organów podatkowych i sądów administracyjnych opodatkowanie całej sieci telekomunikacyjnej, tzn. całej infrastruktury telekomunikacyjnej w Polsce, zatem również rzeczy ruchomych, takich jak serwery (z oprogramowaniem), komputery czy systemy zasilania, a kończąc na urządzeniach odbiorczych.</p> <p>Projekt, podobnie jak niezmienione przepisy o podatku od nieruchomości nie definiują pojęcia „sieć telekomunikacyjna - co samo w sobie nie realizuje drugiego celu projektodawców w postaci określenia przedmiotu opodatkowania w zgodzie z podwyższonym standardem konstytucyjnym, eliminującym wątpliwości i ograniczającym spory. Użycie bez własnej definicji,</p>	Wykreślenie z poz. 12 załącznika nr 4 słowa „telekomunikacyjna”	

pojęcia, które ma definicję legalną w innej dziedzinie prawa (w prawie telekomunikacyjnym) ale bez wyraźnej referencji do tej innej dziedziny, będzie nadal budziło wątpliwości interpretacyjne czy chodzi o rozumienie potoczne (a w tym względzie jaki jest jego zakres znaczeniowy), czy też techniczne. W efekcie projekt nie wyklaruje nowego, jasnego stanu prawnego ale wręcz przeciwnie - wygeneruje nowe spory.

Dodatkowo projektodawcy przewidują, że budowlami nie są same tylko obiekty wymienione w załączniku nr 4 do ustawy ale także „instalacje i urządzenia, jeżeli stanowią wraz z tym obiektem całość techniczno-użytkową”, przy czym kryterium „całości techniczno-użytkowej” oceniany jest z perspektywy funkcji, jak i realizacji celu gospodarczego jakie ma pełnić obiekt i instalacje (art. 1a pkt 2 lit. a w zw. z pkt 2b projektu). Sieć telekomunikacyjna pełni funkcje w zakresie transmisji danych, a w realizacji takiej funkcji wykorzystywane są różnego rodzaju urządzenia zlokalizowane na terenie całego kraju. Część z nich ma charakterystykę budowlaną i stanowi nieruchomości (konstrukcje związane z gruntem i na nim zlokalizowane), ale część to typowe urządzenia ruchome, często elektroniczne (np. serwery, komputery, systemy zasilania, systemy antenowe, systemy bezpieczeństwa, pracujące dzięki zasilaniu elektrycznemu, najczęściej zlokalizowane w budynkach). Ruchomy charakter tych elementów powoduje, że nierzadko ich lokalizacja często się zmienia, urządzenia są przenoszone w zależności od potrzeb pomiędzy różnymi stacjami bazowymi, również pomiędzy jednostkami samorządu terytorialnego. W ujęciu funkcjonalnym, zależnie od przyjętych założeń i definicji są to także elementy sieci telekomunikacyjnych. Na podstawie projektu nie można jednoznacznie przesądzić, co jest niezbędne, czy te wszystkie urządzenia podlegałyby opodatkowaniu jako części sieci telekomunikacyjnej, względnie jako instalacje i urządzenia stanowiące z siecią „całość techniczno-użytkową”.

Sam fakt, że istnieją tu wątpliwości należy ocenić krytycznie (z punktu widzenia zasady określoności). Jednak jeszcze bardziej krytycznie należałoby ocenić ewentualną intencję opodatkowania takich – niebudowlanych – elementów sieci. Stanowiłoby to bowiem wyraźne rozszerzenie opodatkowania w stosunku do obecnego stanu prawnego i naruszenie założenia o zachowaniu status quo.

Należy bowiem wyraźnie podkreślić, że na podstawie przepisów i utrwalonej ich wykładni sądowej opodatkowaniu podlegały i podlegają do tej pory jedynie części budowlane sieci telekomunikacyjnych, a ściślej – tzw. stacji bazowych rozlokowanych na terenie kraju aby zapewnić pokrycie zasięgu sieci. Nie podlegały natomiast opodatkowaniu urządzenia nadawcze i odbiorcze

tych stacji a tym bardziej ruchome urządzenia techniczne zlokalizowane w budynkach, na budynkach (np. dachach) lub obiektach kontenerowych operatora telekomunikacyjnego. Orzecznictwo sądowoadministracyjne odnoszące się do opodatkowania części technicznych stacji bazowych zostało ukształtowane począwszy od wyroku NSA z dn. 7.10.2009 r. sygn. akt II FSK 635/08. Po ww. wyroku NSA z 7.10.2009 r. nie było prób opodatkowania całej infrastruktury sieciowej (sieci telekomunikacyjnej jako całości) ze strony organów podatkowych, a więc kwestie te nie były także przedmiotem rozstrzygnięć sądowych. Próba taka wynika natomiast z Projektu ustawy .

Wprowadzenie do załącznika projektu tak szerokiej definicji (sieć telekomunikacyjna kategoryzowana jako budowla) przy jednoczesnym wymogu wykonania budowli z użyciem wyrobów budowlanych – implikuje wątpliwości interpretacyjne w zakresie uznania, jakie de facto elementy sieci telekomunikacyjnej powinny być opodatkowane. Uznanie całej sieci telekomunikacyjnej jako budowli opodatkowanej podatkiem od nieruchomości stanowi wyraz braku jednoznaczności i precyzyjności określenia przedmiotu opodatkowania. Dodatkowo, potęgowane jest to faktem, że infrastruktura przedsiębiorców telekomunikacyjnych podlegać będzie opodatkowaniu także na podstawie innych pozycji załącznika nr 4 do Projektu np. pozycji 26. W konsekwencji, taka konstrukcja poz. 12 załącznika nr 4 – zamiast likwidować – spotęguje spory na linii przedsiębiorcy telekomunikacyjni – organy podatkowe. Wzrosną zatem koszty związane z prowadzonymi sporami zarówno po stronie podatników (m.in. obsługa prawna postępowań), jak i samych organów podatkowych (np. koszty wynagrodzenia biegłych).

W tym kontekście projekt wprowadza więc zasadniczą zmianę (na niekorzyść podatników) – proponuje objęcie zakresem opodatkowania elementów do tej pory nieopodatkowanych, co pozostaje w sprzeczności z deklarowaną intencją fiskalnego status quo.

Z kolei na odrębność urządzeń znajdujących się w kontenerach telekomunikacyjnych (dla których kontenery stanowią rodzaj ochrony przed warunkami atmosferycznymi), zwrócono uwagę w wyroku NSA z dn. 24.03.2014 r. sygn. akt II FSK 783/12.

Zasadniczo jednak stosunkowo liczne spory dotyczące opodatkowania elementów sieci telekomunikacyjnej nie dotyczyły tych sieci jako całości lecz ich poszczególnych elementów, przede wszystkim kontenerów telekomunikacyjnych. Na tym tle (opodatkowania kontenerów) zapadły min.: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dn. 13.12.2017 r. sygn. akt SK 48/15 (choć nie przesądził on ostatecznie kwestii opodatkowania tego typu obiektów).



Niezależnie od powodów (być może wynika to z dorozumianego, wąskiego rozumienia pojęcia „sieć telekomunikacyjna”, w tym braku świadomości, że pojęcie takie obejmuje także ruchome urządzenia stricte techniczne o charakterystyce elektronicznej) – Projekt w tym zakresie winien być zmieniony w taki sposób aby faktycznie oddana została intencja braku zmiany w zakresie ciężarów podatkowych wraz z należyтым doprecyzowaniem zastosowanych w Projekcie sformułowań (w tym definicji czy ich braku).

Objęcie polskim podatkiem od nieruchomości sieci telekomunikacyjnych (a nie jedynie poszczególnych składników infrastruktury telekomunikacyjnej) należy uznać za naruszenie art. 13 dyrektywy 2002/20/WE (dyrektywa o zezwoleniach)¹⁴ w zw. z art. 3 ust. 1 i 2, art. 4i art. 6 ust. 1 tej dyrektywy o zezwoleniach (odpowiednio, art. 12 ust. 1 i 2, art. 15 i art. 13 ust. 1 EKŁE). Stanowiłoby to bowiem ingerencję w zagwarantowaną prawem UE swobodę dostępu do sieci i świadczenia usług łączności elektronicznej. Obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości powstawałby wówczas bowiem „w związku z procedurą udzielania ogólnego zezwolenia” w rozumieniu przywołanego wyżej orzecznictwa TSUE. Należy przy tym uznać, że podatek „od sieci telekomunikacyjnej” w sposób oczywisty ograniczałby możliwości swobodnego udostępniania sieci łączności elektronicznej rozumianego jako „ustanowienie, obsługa, kontrolowanie i udostępnianie takiej sieci” (art. 2 lit. m) dyrektywy 2002/21, art. 2 pkt 16 EKŁE)), jak i świadczenia usług łączności elektronicznej. Byłby to wymóg nieprzewidziany w odniesieniu do ogólnego zezwolenia w przepisach dyrektyw unijnych. Tego rodzaju ograniczeń fiskalnych (jak „podatek od sieci telekomunikacyjnej”) nie znajdujemy w szczególności w Załączniku do dyrektywy o zezwoleniach, który zawiera zamkniętą listę wymogów mogących znaleźć zastosowanie do ogólnego zezwolenia. Nie znajdujemy go również w odpowiadającym mu Załączniku I do EKŁE. Pojawiają się tam wprawdzie różnego rodzaju obciążenia finansowe, które mogą być nakładane przez państwo członkowskie na przedsiębiorstwa korzystające z ogólnego zezwolenia. W załączniku jest bowiem mowa m.in. o finansowym wsparciu dla funduszu usługi powszechnej, stosownie do postanowień dyrektywy 2002/22/WE (dyrektywa o usłudze powszechnej), kosztach administracyjnych, zgodnie z art. 12 dyrektywy o zezwoleniach, a także o opłatach za

¹⁴ dotyczące różnego rodzaju opłat, które mogą być nakładane na przedsiębiorstwa świadczące usługi lub udostępniające sieć. Dyrektywa o zezwoleniach została wprawdzie uchylona przez EKŁE, tym niemniej nowe przepisy wprowadzają w tym zakresie analogiczne rozwiązania do wcześniej funkcjonujących. Jak stanowi przy tym art. 125 EKŁE, „Odesłanie do uchylonych dyrektyw należy odczytywać jako odesłanie do niniejszej dyrektywy, zgodnie z tabelą korelacji w załączniku XIII.”. EKŁE nie został jeszcze transponowany w pełni do prawa polskiego, a obecnie obowiązujące przepisy Pt opierają się na pakiecie dyrektyw z 2002 r., w tym przepisach dyrektywy o zezwoleniach. Oznacza to w szczególności, że w pełni aktualne pozostaje przywołane dalej orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczące wykładni przepisów dyrektywy o zezwoleniach (a w konsekwencji odpowiadającym im przepisów EKŁE).

użytkowanie częstotliwości radiowych oraz numeracji (analogiczne rozwiązania zawiera Załącznik I do EKŁE). Żadne z tych obciążeń finansowych nie można jednak odnieść do polskiego podatku od nieruchomości w wersji, która obejmowałaby sieci telekomunikacyjne.

Wydaje się, że w trakcie prac legislacyjnych doszło do przekopiowania sformułowania „sieć telekomunikacyjna” z Prawa budowlanego do Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych bez pogłębionej analizy dotyczącej kontekstu, w jakim termin „sieć telekomunikacyjna” funkcjonował w Prawie budowlanym.

Należy podkreślić, że pojęcie „sieć telekomunikacyjna” występuje w Prawie budowlanym jako sieć oparta wyłącznie na infrastrukturze kablowej, a nie bezprzewodowej. Jest to odzwierciedlone m.in. w załączniku do tej ustawy, gdzie jako kategoria XXVI obiektu budowlanego wymienione są sieci telekomunikacyjne, a jako współczynnik wielkości obiektu budowlanego podane są kilometry. Bezspornie zatem w dotychczasowym stanie prawnym bezprzewodowa sieć telekomunikacyjna znajdowała się poza zakresem opodatkowania.

W związku z powyższym, uwzględnienie w projekcie sieci telekomunikacyjnej, bez szczegółowego sprecyzowania, jaką część (jakie elementy) sieci telekomunikacyjnej uważa się za budowlę prowadzi do rozszerzenia zakresu przedmiotu opodatkowania.

Biorąc to pod uwagę za niezbędne uznajemy ograniczenie zakresu przedmiotowego definicji budowli:

- 1) przez rezygnację z ogólnego wskazania „sieci telekomunikacyjnej”, na rzecz wskazania enumeratywnie obiektów tej sieci o charakterystyce budowlanej.

W tym zakresie proponujemy aby w załączniku nr 4 do ustawy:

- wykreślić z poz. 12 słowo „telekomunikacyjna”
- dodać poz. 29 w brzmieniu: *„elementy budowlane sieci telekomunikacyjnej: , tj. wolnostojące, trwale związane z gruntem:*

a/maszty antenowe i wieże,

b/podbudowa słupowa dla telekomunikacyjnych linii kablowych, szafy i słupki – bez urządzeń nadawczych i odbiorczych oraz przewodów łączących te urządzenia na stacjach bazowych”

jednocześnie proponujemy dodanie pkt 2d w brzmieniu:

„budowla wolnostojąca – budowla stanowiąca konstrukcyjnie samodzielną całość, której żaden z elementów nie jest konstrukcyjnie powiązany z innym obiektem budowlanym”.

W wyniku tych zmian pozycje 26-29 obejmowałyby faktycznie wszystkie aktualnie opodatkowane elementy sieci telekomunikacyjnej oraz załącznik nie obejmowałby elementów niebudowlanych tych sieci, które aktualnie nie są opodatkowane.

Zwracamy w tym miejscu uwagę, że wskazanie w poz. 12 całej sieci telekomunikacyjnej oraz w poz. 26-28 jej elementów (z wyłączeniami – wyłączenie kabli w kanalizacji kablowej), jest rozwiązaniem niespójnym i wywołującym wątpliwości co do zakresu przedmiotowego każdego z tych punktów. Przykładowo powstaje wątpliwość czy kable w kanalizacji, wyłączone z zakresu definicji „budowli” w poz. 28, nie są jednak nadal elementem tej definicji z uwagi na poz. 12 załącznika mówiącego o całej „sieci telekomunikacyjnej”.

Wskazanie w poz. 12 załącznika generalnej kategorii, a w dalszych (26-28) kategorii szczegółowych zawartych pojęciowo w tej pierwszej wprowadza zamęt pojęciowy i może generować wątpliwości, a w efekcie spory.

- 2) przez rezygnację z zapisu „a także instalacje i urządzenia, jeżeli stanowią wraz z tym obiektem całość techniczno-użytkową” (art. 1a pkt 2 lit. a)), Jeśli celem ustawodawcy było bowiem pozostawienie regulacji podatkowych na niezmienionym poziomie , i nie doprowadzenie do znacznego wzrostu obciążeń finansowych po stronie Podatników , wówczas opodatkowanie elementów budowlanych obiektów nie będących budowlami, będzie realizowane poprzez wypełnienie obowiązku wynikającego z art. 1a pkt 2 lit. b) projektu ustawy.

Należy zatem wykreślić z art. 1a ust. 1 pkt 2b definicję całości techniczno-użytkowej.

Drastyczne zwiększenie obciążeń podatkowych dla infrastruktury telekomunikacyjnej jako działanie rażąco sprzeczne ze stawianymi przed państwami europejskimi celami rozwoju nowoczesnych sieci telekomunikacyjnych do roku 2030 r.

W tym miejscu zwracamy uwagę, że drastyczne zwiększenie obciążeń podatkowych dotyczących infrastruktury (sieci) telekomunikacyjnej wynikające z projektowanej ustawy stoi w rażącej sprzeczności z kierunkowymi dokumentami europejskimi wskazującymi na konieczność obniżania kosztów realizacji i utrzymania nowoczesnych sieci telekomunikacyjnych w obliczu potężnych wyzwań inwestycyjnych związanych z zapewnieniem powszechnego dostępu właśnie do tych sieci w określonej perspektywie czasowej.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 Decyzji Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2481 z dnia 14 grudnia 2022 r. ustanawiającej program polityki „Droga ku cyfrowej dekadzie” do 2030 r.¹⁵, *Parlament Europejski, Rada, Komisja i państwa członkowskie współpracują z myślą o osiągnięciu do 2030 r. następujących celów cyfrowych w Unii (zwanach dalej „celami cyfrowymi”): (...) bezpieczne, odporne, wydajne i zrównoważone infrastruktury cyfrowe, przy czym: a) wszyscy użytkownicy końcowi przebywający w stałej lokalizacji są objęci siecią gigabitową aż do punktu zakończenia sieci, a wszystkie obszary zaludnione są objęte ultraszybką siecią bezprzewodową nowej generacji o wydajności dorównującej co najmniej sieci 5G, zgodnie z zasadą neutralności technologicznej...”.*

M.in. w celu realizacji tak ambitnych celów związanych z rozwojem infrastruktury telekomunikacyjnej, 29 kwietnia 2024 r. przyjęte zostało rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 2024/1309 w sprawie środków mających na celu zmniejszenie kosztów wdrażania gigabitowych sieci łączności elektronicznej, zmieniające rozporządzenie (UE) 2015/2120 i uchylające dyrektywę 2014/61/UE[1] (akt w sprawie infrastruktury gigabitowej, dalej jako „GIA”). Zgodnie z art. 1 ust. 1 GIA celem rozporządzenia jest ułatwienie i wspieranie rozwoju sieci o bardzo dużej przepustowości (sieci VHCN – Very High Capacity Network) przez promowanie współkorzystania z istniejącej infrastruktury technicznej umożliwianie bardziej efektywnego wdrażania nowej infrastruktury tak, aby takie sieci mogły być budowane szybciej i po niższych kosztach. W komunikacie¹⁶ towarzyszącym publikacji GIA wskazano m.in., że nowe przepisy mają na celu uproszczenie i przyspieszenie rozwoju szybkich sieci, takich jak światłowody i 5G, z myślą o osiągnięciu europejskich celów w zakresie łączności określonych

¹⁵ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A32022D2481>

¹⁶ <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2024/04/29/gigabit-infrastructure-act-council-gives-final-green-light-to-faster-deployment-of-high-speed-networks-in-the-eu/>



		<p>w tzw. cyfrowym kompasie na tę dekadę. Wskazywano także, że GIA ma również na celu obniżenie niepotrzebnie wysokich kosztów wdrażania sieci o dużej przepustowości, częściowo spowodowanych procedurami wydawania zezwoleń.</p> <p>Z kolei w konsultowanym właśnie przez Komisję Europejską dokumencie White paper: „How to master Europe's digital infrastructure needs? COM(2024) 81 final (dalej „Biała Księga”) wskazano m.in., że osiągnięcie wyżej wskazanych celów Dekady cyfrowej dotyczących rozwoju sieci gigabitowych i 5G będzie wymagało nakładów inwestycyjnych w łącznej wysokości <u>ponad 200 miliardów (!) EUR</u>.</p> <p>Każdy z wyżej wymienionych dokumentów wskazuje istotne wyzwania związane z zapewnieniem powszechnego dostępu do sieci gigabitowych i 5G, znaczące koszty całego procesu oraz konieczność podejmowania (także przez państwa członkowskie) działań mających na celu niwelowanie kosztów realizacji nowoczesnych sieci telekomunikacyjnych. Do działań takich z pewnością nie można natomiast zaliczyć zakładanego w projektowanej ustawie drastycznego zwiększenia obciążeń podatkowych dotyczących infrastruktury telekomunikacyjnej. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązań traktujemy jako równoznaczne z wprowadzeniem istotnej bariery administracyjno-prawnej dla rozwoju sieci telekomunikacyjnych w Polsce.</p>		
19.	Załącznik nr 4 pkt 12	<p>Opodatkowanie pozostałych sieci jako całości.</p> <p>Podobnie, jak w przypadku opodatkowania sieci telekomunikacyjnej jako całości, należy wskazać, iż w odniesieniu do sieci elektroenergetycznych, gazowych, ciepłowniczych, czy wodociągowych występowały i nadal występują wątpliwości interpretacyjne, których nie rozviało orzecznictwo. Szczególną uwagę należy zwrócić na elementy ruchome – urządzenia, które nie są w sposób trwały wbudowywane (montowane), a ich funkcja sprowadza się do np. pomiaru, redukcji ciśnienia, nawaniania, filtrowania, sterowania. Objęcie ich opodatkowaniem, jako elementów niebudowlanych (ruchomych) tylko przez przyzmat całości użytkowej i celu działalności gospodarczej również stanowi naruszenie założenia o zachowaniu status quo. Również i w tym przypadku podatnik nie powinien być zaskakiwany poglądami doktryny w uznaniu, co jest niezbędne dla prowadzenia działalności gospodarczej.</p> <p>Należy również zauważyć, że elementy infrastruktury elektroenergetycznej, gazowej, ciepłowniczej czy wodociągowej będą podlegać lub będą mogły podlegać (w zależności od przyjętej interpretacji użytych pojęć niedookreślonych) opodatkowaniu także na podstawie innych pozycji projektowanego załącznika nr 4 do u.p.o.l., np.:</p> <p>- poz. 11 gdzie wymienia się: wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz rurociąg</p>		



		<p>- pozycji 26., gdzie wymienia się m.in. wolno stojące trwale związane z gruntem: instalacja przemysłowa oraz urządzenie techniczne</p> <p>W konsekwencji, w praktyce mogą wystąpić spory między przedsiębiorcami, a organami podatkowymi podobne do tych jakie wskazano w ww. uwadze pod poz. 18 odnoszącej się do opodatkowania sieci telekomunikacyjnej jako całości</p>		
20.	Załącznik nr 4 pkt 13	<p>Uwaga odnosi się do zawartego w pkt. 13 załącznika nr 4 pojęcia „sztucznej wyspy”, które mają podlegać opodatkowaniu. Ma to szczególne znaczenie w kontekście zastrzeżeń odnoszących się do wspierania przez Państwo transformacji energetycznej kraju w kierunku odnawialnych źródeł energii, gdyż „sztucznymi wyspami” mogą być także morskie farmy wiatrowe. Opodatkowanie morskich farm wiatrowych w naszej opinii jest niedopuszczalne i skrajnie niewłaściwe w kontekście sytuacji energetycznej Polski.</p> <p>Przeciwnie podejście prowadziłoby ponadto do podwójnego opodatkowania tych inwestycji, które obecnie następuje w ramach ekwiwalentnej wobec podatku od nieruchomości opłaty koncesyjnej z art. 34 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne, wprowadzonej w celu równoważenia obciążeń fiskalnych ponoszonych przez wytwórców generujących energię elektryczną z morskich i lądowych farm wiatrowych.</p> <p>Usunięcie słów „port, przystań, nabrzeże” jest wynikiem obecnego brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (niezmienianego niniejszą nowelizacją), który wprost wyłącza z przedmiotu opodatkowania:</p> <p>„2) budowlę infrastruktury portowej, budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty”</p> <p>Z tego względu ujęcie w załączniku do tej samej ustawy portów, przystani i nabrzeża wydaje się być niespójne ze wskazaną wyżej regulacją jak również celem interwencji w postaci utrzymania podatkowego <i>status quo</i>.</p>	Wykreślenie sztucznych wysp, portu, przystani i nabrzeża z poz. 13 załącznika nr 4	
21.	Załącznik nr 4 pkt 26	<p>Projekt wskazuje jako budowlę następujące obiekty: „wolno stojące trwale związane z gruntem: maszt antenowy, tablica reklamowa i urządzenie reklamowe, oświetlenie zewnętrzne, instalacja przemysłowa oraz urządzenie techniczne”.</p> <p>W projekcie brak jest zastrzeżenia, że ww. budowlami mogą być wyłącznie obiekty, które nie stanowią budynku lub jego części.</p>	Wykreślenie „instalacji przemysłowej oraz urządzenia	



	<p>Dotychczas obowiązujące przepisy nie prowadziły do opodatkowania jako budowli całego urządzenia wraz z częścią budowlaną od swojej wartości. Urządzenia techniczne podlegały opodatkowaniu wyłącznie w sytuacji, gdy zostały wzniesione w procesie budowlanym i były wolnostojące. Natomiast jeżeli urządzenie nie powstało w procesie budowlanym to opodatkowaniu jako budowla podlegała wyłącznie część budowlana (fundament).</p> <p>Proponowana zmiana prowadzi do znacznego rozszerzenia przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż obejmuje swoim zakresem również instalacje i urządzenia, które nie powstały w procesie budowlanym, lecz zostały wykonane w innym miejscu (np. fabryce) i posadowione na gruncie.</p> <p>Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w obecnym stanie prawnym podlegają wolnostojące urządzenia techniczne wzniesione użyciem wyrobów budowlanych. Jednakże w sytuacji, gdy urządzenie nie powstało w procesie budowlanym to opodatkowaniu podlegała wyłącznie część budowlana (fundament).</p> <p>Zaproponowana zmiana, zrywa z zasadą opodatkowania obiektów budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego i rozszerza to pojęcie również na obiekty, które nie powstały w procesie budowlanym. Opodatkowaniu miałyby podlegać obiekty wykonane z elementów prefabrykowanych, powstałych w procesie przemysłowym i jedynie ustawione w miejscu docelowym. Co w praktyce może oznaczać, że jakiegokolwiek urządzenie zdolne opierać się czynnikiem zewnętrznym (atmosferycznym) może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.</p> <p>Rozszerzenie zakresu opodatkowania na urządzenia jest sprzeczne z celem projektu jakim jest zachowanie fiskalnego status quo. Z tej perspektywy celem projektu powinno być doprecyzowanie, że budowlą nie są maszyny i urządzenia posiadające części budowlane (fundament) ani tym bardziej maszyny nie posiadające takich części.</p> <p>Alternatywnie konieczne byłoby doprecyzowanie brzmienia załącznika nr 4 do ustawy w zakresie punktu 26, tj. „wolno stojące trwale związane z gruntem i posadowione poza budynkiem: maszt antenowy, tablica reklamowa i urządzenie reklamowe, oświetlenie zewnętrzne, instalacja przemysłowa oraz urządzenie techniczne”. W przypadku urządzeń technicznych i instalacji przemysłowych umieszczonych w budynku należałoby wykluczyć możliwość ich kwalifikacji wraz z systemami operacyjnymi i urządzeniami towarzyszącymi jako wolnostojącej trwale związanej z gruntem instalacji przemysłowej lub urządzenia technicznego.</p>	<p>technicznego” z kategorii zawartej w pkt 26 załącznika nr 4.</p> <p>Wylimitowanie z definicji budowli tablic będących tablicami kierunkowymi</p>
--	---	---



22.	Art. 2 pkt 2 lit. a	<p>Usunięcie zwolnienia z opodatkowania kolejowych terminali towarowych jest sprzeczne z krajową i unijną polityką klimatyczną i transportową, a także będzie miało negatywny wpływ na rentowność inwestycji w transport intermodalny, multimodalny i kombinowany (zrealizowanych w ostatnich latach, w toku i planowanych), stąd bardziej pożądanym i właściwym działaniem byłoby notyfikowanie istniejącego zwolnienia zamiast jego uchylenia.</p> <p>Likwidacja zwolnienia z podatku od nieruchomości dla gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład obiektu infrastruktury usługowej, o którym mowa w ust. 2 pkt 2 załącznika nr 2 do ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym, budzi kontrowersje z uwagi na <i>lex retro non agit</i>, co zapewne doprowadzi do kolejnego wyroku TK. Jak przecież TK wskazał, Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest ograniczona również nakazem respektowania zasady <i>vacatio legis</i>, zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego (wyrok TK z 22.07.2020 r., K 4/19, OTK-A 2020, nr 33).</p>		
23.	Art. 2 pkt 1 lit. b	<p>Definicja części mieszkalnej budynku odnosi się wyłącznie do garaży wielostanowiskowych. Pomija się garaże wolno stojące (związane z budynkami mieszkalnymi), jak również lokale garażowe/garaże samodzielne w budynkach mieszkalnych. Zagadnienie to może również dotyczyć przedsiębiorców, którzy posiadają lokale mieszkalne, jak również wpływać na rozliczenia deweloperów mieszkaniowych. Dlatego warto, aby projektodawca doprecyzował definicję.</p>		
24.	Załącznik nr 4 poz. 29 (nowy)	<p>Proponujemy dodać poz. 29 w brzmieniu: <i>„elementy budowlane sieci telekomunikacyjnej: tj. wolnostojące, trwale związane z gruntem:</i></p> <p><i>a/maszty antenowe i wieże,</i></p> <p><i>b/podbudowa słupowa dla telekomunikacyjnych linii kablowych, szafy i słupki – bez urządzeń nadawczych i odbiorczych oraz przewodów łączących te urządzenia na stacjach bazowych”</i></p>	<p>Dodanie w załączniku nr 4 poz. 29 w brzmieniu: <i>„elementy budowlane sieci telekomunikacyjnej: tj. wolnostojące,</i></p>	

		W wyniku zaproponowanych zmian pozycje 26-29 obejmowałyby faktycznie wszystkie aktualnie opodatkowane elementy sieci telekomunikacyjnej oraz załącznik nr 4 nie obejmowałby elementów niebudowlanych tej sieci, które aktualnie nie są opodatkowane.	trwale związane z gruntem: a/maszty antenowe i wieże, b/podbudowa słupowa dla telekomunikacyjnych linii kablowych, szafy i słupki – bez urządzeń nadawczych i odbiorczych oraz przewodów łączących te urządzenia na stacjach bazowych”
25.	Art. 1a ust. 1 pkt 2 upol (nowy)	Proponujemy dodanie pkt 2d w brzmieniu: <i>„budowla wolnostojąca – budowla stanowiąca konstrukcyjnie samodzielną całość, której żaden z elementów nie jest konstrukcyjnie powiązany z innym obiektem budowlanym”.</i>	Dodanie po pkt 2c nowego pkt 2d w brzmieniu: <i>„budowla wolnostojąca – budowla stanowiąca</i>

			<p><i>konstrukcyjnie samodzielną całość, której żaden z elementów nie jest konstrukcyjnie powiązany z innym obiektem budowlanym”.</i></p>	
--	--	--	---	--



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

member of  BUSINESSatOECD

member of  BUSINESSEUROPE

