

Zaklików 25 października 2024 r.

Sz. P.
Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

W związku z przedłożeniem Sejmowi RP rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej oraz nadaniu mu numeru druku 741 niniejszym w załączeniu przekazuję uwagi naszej organizacji do przedmiotowego projektu wraz z wnioskiem o ich włączenie do prac nad projektem ustawy.

Z poważaniem:



PREZES
Inż. Andrzej Rej

Załącznik:

Uwagi do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej wzniesionego do Sejmu RP (druk 741)

Uwagi
Krajowego Zrzeszenia Producentów Materiałów Budowlanych CERBUD
do
 rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy
o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej wzniesionego do
Sejmu RP w dniu 15.10.2024 r. (druk 741)

Prace nad zmianą ustawy o podatkach i opłatach lokalnych weszły w finalny etap sejmowych prac legislacyjnych. Proces nowelizacji mimo, że obejmuje tylko wycinek jej przepisów wzbudza ogromne emocje i zainteresowanie szeregu podmiotów. Dowodem jest szerokie zaangażowanie licznych podmiotów na obu etapach konsultacji publicznych i kilkaset zgłoszonych uwag do przedłożonych projektów zmian w ustawie.

Należy wskazać, że przedmiot zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest niezwykle istotny dla wszystkich przedsiębiorców, w szczególności zaś dla najmniejszych podatników tego podatku, do których zaliczają się także członkowie naszej organizacji. Wynika to z faktu, iż dla tych najmniejszych podmiotów koszt podatku od nieruchomości stanowi jeden z istotniejszych kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Ma to tym bardziej ważne znaczenie w branży produkcyjnej, gdzie niejednokrotnie przedsiębiorcy są posiadaczami przedmiotów opodatkowania o znacznej wartości podatkowej, obiektów o dużej kubaturze i powierzchni użytkowej, a także gruntów o dużej całkowitej powierzchni m.in. związanych z eksploatacją kopalni metodą odkrywkową, co ma miejsce np. w przemyśle produkcji ceramicznych materiałów budowlanych.

Po przeprowadzonym etapie opiniowania przedłożonych projektów zmian powszechna jest opinia uczestników konsultacji publicznych oraz ekspertów z zakresu prawa podatkowego, że finalna wersja projektu ustawy określana mianem projektu 3.0 jest najmniej czytelna i mniej przyjazna dla podatników, niż wersja pośrednia tzw. 2.0 zaprezentowana po pierwszym etapie konsultacji publicznych. Nasza organizacja także stoi na takim stanowisku. Uważamy również, że wbrew uzasadnieniu załączonemu do projektu skierowanego do prac sejmowych przedłożone rozwiązanie legislacyjne nie pozwoli na zachowania zasady status quo podatkowego, bowiem nastąpi wzrost kosztów obciążeń podatkowych podatkiem od nieruchomości po stronie bardzo wielu przedsiębiorców z uwagi na przyjęte w projekcie rozwiązania, w szczególności szeroko opisaną kategorię budowli włączającą nowe, dotychczas nie funkcjonujące w jej zakresie elementy. Ponadto nie zostanie osiągnięty jeden z dwóch głównych celów, który przyświecał projektodawcy – zapewnienie określoności przepisów i pojęć oraz wyeliminowanie sporów na tle przepisów podatkowych pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Zauważyć należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 lipca 2023 r. o sygnaturze SK 4/21 zakwestionował zgodność z konstytucją art. 1 ust. 1a pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z art. 84 i 217 Konstytucji RP nie tyle z uwagi na sam fakt odwoływania się do definicji zawartych w przepisach niepodatkowych, co przede wszystkim z racji jej nieokreśloności i nieprecyzyjności w systemie prawa budowlanego. Tymczasem w projektowanych rozwiązaniach, choć lepszych, niż dotychczasowe projektodawca także nie jest wolny od zarzutu niedostatecznej precyzyjności definicji.

Mając na względzie brak uwzględnienia przez projektodawcę podnoszonych istotnych mankamentów oraz wątpliwości na etapie konsultacji publicznych, co w konsekwencji prowadzi do pozostawienia w aktualnej postaci projektu obszarów, które będą skutkowały trudnościami w stosowaniu przepisów znowelizowanej ustawy przedstawiamy poniżej najistotniejsze uwagi dotyczące procedowanego projektu:

1. definicja budynku nie jest jednoznaczna poprzez zastosowaną konstrukcję wyłączenia

Zrozumiałą jest próba wyłączenia z definicji obiektów służących do magazynowania typu silosy, bowiem dotychczas problematyka ta stanowiła zarzewie sporów podatkowych. Jednakże zastosowana konstrukcja definicji budynku powoduje, że wprowadzi ona nowe wątpliwości i spory. Projektodawca wyłączył z zakresu pojęcia definicyjnego budynku *obiekty*, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, *których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność*. I tutaj wchodzimy w obszar interpretowania dwóch zagadnień: po pierwsze zwrotu są lub mogą być co oznacza, że wystarczy tylko techniczna możliwość, nie zaś rzeczywiste ich wykorzystywanie w takim zakresie, aby uznać, że dany obiekt podlegać może wyłączeniu z kategorii budynków. Po drugie zaś co podatnik powinien rozumieć pod pojęciem materiałów występujących w kawałkach zważywszy, że nie jest to pojęcie zdefiniowane?

W branży produkcji ceramicznych materiałów budowlanych w małych zakładach powszechnie stosowanymi urządzeniami są piece kręgowe Hoffmana służące do wypalania materiałów budowlanych. Ich podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność, zaś ich przestrzeń wewnętrzną czyli tzw. kanał ogniowy jest wykorzystywana do umieszczania w nim wyrobów, które są następnie poddawane wypalaniu. Z uwagi na okresowy charakter pracy tych urządzeń bywa często tak, że po zakończeniu wypalania ostatniej partii wyroby dopiero po kilku tygodniach są wyjmowane z pieca lub też przed rozpoczęciem wypalania surowe, wysuszone wyroby są umieszczane w piecu na kilka tygodni przed rozpoczęciem wypalania. Czy zatem należałoby uznać, że w opisanym przypadku zachodzi proces gromadzenia materiałów występujących w kawałkach (oczywiście w konkretnym technologicznym celu)? Podejrzewać należy, że podobnych specyficznych technologicznie przypadków jest znacznie więcej w różnych branżach. Zgodnie z przywołanym wyżej wyrokiem TK nowe definicje w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych miały spełniać warunek określoności i precyzyjności, tymczasem w naszej ocenie – na przykładzie definicji budynku – nie został ten wymóg zrealizowany. Zaproponowana zaś konstrukcja definicji będzie w konkretnych, aczkolwiek wcale nie pojedynczych przypadkach prowadziła do ponownych sporów i generowała potrzebę angażowania w postępowanie podatkowe co najmniej biegłych, a w najgorszym razie organów sądowych.

2. definicja budowli bardzo rozbudowana oraz także niejednoznaczna w wybranych fragmentach

Projektodawca zdecydował się tym razem na wprowadzenie autonomicznej definicji budowli na potrzeby ustawy z enumeratywnym wykazem pozycji. Z jednej strony jest to dobre rozwiązanie, z drugiej jednak została ona bardzo mocna rozbudowana i w części budzi wątpliwości interpretacyjne. Ponadto w ten sposób projektodawca wprowadził do katalogu przedmiotów opodatkowania nowe elementy, które w dotychczasowym stanie prawnym nie podlegały opodatkowaniu. I to budzi największe obawy.

I. w projektowanym art. 1a ust. 1 pkt 2b wymienione są obiekty stanowiące budowle, ale wyłącznie w zakresie ich części budowlanych. Wśród nich wymieniony jest m.in. **piec przemysłowy**. Takim piecem jest bez wątpienia piec kręgowy Hoffmana do wypalania ceramicznych wyrobów budowlanych czy też piec tunelowy służący w takim samym procesie. Są one klasyfikowane przez Klasyfikację Środków Trwałych w grupie 4 Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania oraz rodzaju 454 Piece do wypalania. A przypomnieć należy, że KŚT ma znaczenie podatkowe na gruncie podatku dochodowego. Czy zatem piece te podatnik winien klasyfikować jako budowle

wyłącznie w zakresie ich części budowlanych zgodnie z projektowanym art. 1a ust. 1 pkt 2b ustawy, czy jako budowle w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2a ustawy zgodnie z wyłączeniem z definicji budynku na zasadzie wątpliwości opisanej w uwadze 1 powyżej (jako obiekt do magazynowania materiałów w kawałkach)? Zaprezentowana wątpliwość ma istotne znaczenie na gruncie ustalenia podstawy opodatkowania i tym samym wymiaru podatku (w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 2a wartość całego pieca, a nie tylko jego części budowlanych stanowiłaby podstawę opodatkowania) , a w konsekwencji oznacza, że projektodawcy nie udało się zaproponować rozwiązania jednoznacznego pod względem określoności i jednoznaczności.

- II. w projektowanym art. 1a ust. 1 pkt 2c oraz 2d wymienione zostały urządzenia techniczne jako rodzaje budowli stanowiących przedmioty opodatkowania (choć w odrębnych zakresach). Wątpliwość wzbudza fakt, iż w projekcie ustawy brak jest definicji czy też katalogu urządzeń technologicznych, które projektodawca traktuje jako budowle. Brak jest także takiej definicji w systemie prawa niepodatkowego. Skutkuje to barkiem określoności przedmiotu opodatkowania i zarazem bardzo szerokim potencjalnym katalogiem urządzeń, które organy podatkowe będą mogły chcieć zaklasyfikować do opodatkowania. Z drugiej strony będzie to generowało wątpliwości po stronie podatników, co powinno stanowić przedmiot opodatkowania w tym zakresie, a co nie. Stan taki jest niepożądany i niedopuszczalny oraz sprzeczny z uzasadnieniem projektu.
- III. w projektowanym art. 1a ust. 1 pkt 2d jako budowle wskazane są urządzenia techniczne inne niż wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a–c tego punktu. W naszej ocenie stanowi to zasadnicze rozszerzenie dotychczasowego katalogu przedmiotów opodatkowania poprzez objęcie możliwością opodatkowania co prawda tylko w zakresie części budowlanych, ale de facto wszelkich maszyn i urządzeń znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorców nie będących związanymi z funkcjonowaniem obiektów budowlanych. Obawy te zostały wyrażone przez wiele podmiotów. I choć definicja budowli zawarta w ustawie Prawo budowlane dość szeroko ujmuje budowle włącznie z wolnostojącymi instalacjami przemysłowymi i *urządzeniami technicznymi*, to jednak na gruncie prawa podatkowego w odniesieniu do urządzeń i instalacji innych niż związane z obiektami budowlanymi i warunkujących ich użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem obserwowano dotychczas odmienne podejście. Zaproponowane rozwiązanie ocenić należy jako zbyt szerokie i naruszające deklarowaną zasadę zachowania status quo podatkowego poprzez zwiększenie obciążeń podatkowych. Tym bardziej, że jak wskazano w punkcie II uwag brak jest legalnej definicji pojęcia *urządzenie techniczne*, co skutkować musi sięganiem po wykładnię językową pojęcia lub potoczne jego rozumienie. To godzi także w warunki określoności i jasności regulacji.
- IV. w projektowanym pkt 7 załącznika nr 4 opisującego katalog budowli wymienione zostały jako budowle obiekty ochronne. Jednakże pojęcie obiektu ochronnego nie zostało zdefiniowane w projekcie ustawy, brak jest też definicji tego pojęcia w innych aktach. W istocie nie wiadomo więc, o jakiego rodzaju obiekty chodzi, względnie podatnik będzie musiał odkodowywać treść tego normatywu w oparciu o pozaustawowe kryteria. Będzie to prowadziło do wątpliwości, tym bardziej, że także na gruncie języka powszechnego pojęcie obiektu ochronnego jest niejasne. Pozostawienie przedmiotowego rodzaju budowli bez jego zdefiniowania uznać należy za błędne i stojące w sprzeczności z wymogiem określoności i jasności przepisów podatkowych.
- V. w projektowanym pkt 16 załącznika nr 4 wymienione zostały jako budowle droga, wjazd, zjazd i wyjazd z drogi oraz zatoka parkingowa. Po pierwsze zaliczenie obiektów wymienionych w tym punkcie do kategorii budowli budzi wątpliwość, bowiem w dotychczasowej praktyce nie stanowiły one odrębnego przedmiotu opodatkowania i nie były one częścią aktualnej definicji budowli. Także nie można ich przypisać do definicji obiektu budowlanego na gruncie ustawy Prawo budowlane, jak również do urządzenia budowlanego. Wątpliwym jest, aby wzorcem były tutaj obiekty liniowe opisane w ustawie Prawo budowlane. Z racji powyższego wskazać należy, iż projektodawca w tym zakresie utworzył nową budowlę na potrzeby podatku od

nieruchomości jako przedmiot opodatkowania, a co za tym idzie dąży do zwiększenia obciążeń podatkowych po stronie podatników.

Po drugie z uwagi na brak zdefiniowania wskazanych pojęć w projektowanej treści ustawy pojawia się wątpliwość, czy chodzi o obiekty zgodnie z definicją zawartą w ustawie o drogach publicznych, czy też szerzej przedmiotem opodatkowania jako budowle mają być traktowane wszelkie drogi, wjazdy, zjazdy i wyjazdy z posesji. Wątpliwość w naszej ocenie jest bardzo istotna. Zgodnie bowiem z ustawą o drogach publicznych pojęcie drogi zostało zdefiniowane jako budowla składająca się z części i urządzeń drogi, budowli ziemnych lub drogowych obiektów inżynierskich, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 7 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, stanowiąca całość techniczno-użytkową, usytuowana w pasie drogowym i przeznaczona do ruchu lub postoju pojazdów, ruchu pieszych, ruchu osób poruszających się przy użyciu urządzenia wspomagającego ruch, jazdy wierzchem lub pędzenia zwierząt. Natomiast zjazd w tej samej ustawie zdefiniowany został jako część drogi publicznej łącząca jezdnię z nieruchomością gruntową usytuowaną poza pasem drogowym, stanowiąca bezpośrednio miejsce dostępu do drogi publicznej w rozumieniu przepisów o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Wielu podatników podatku od nieruchomości, szczególnie będących przedsiębiorcami dysponuje dojazdami z dróg głównych do swoich nieruchomości będących zasadniczymi obszarami prowadzonych działalności gospodarczych o długościach wynoszących kilkadziesiąt do nawet kilkuset metrów. Dojazdy te stanowiące swoistego rodzaju drogi wewnętrznej o różnego rodzaju nawierzchniach mają zróżnicowane cechy. Dotyczy to także osób fizycznych na ich indywidualnych nieruchomościach. Jeżeli pojęcie drogi będziemy mieli interpretować zgodnie z definicją pochodzącą z ustawy o drogach publicznych, wówczas praktycznie żadna z takich dróg dojazdowych nie będzie stanowiła przedmiotu opodatkowania jako budowla z uwagi na brak elementu usytuowania w pasie drogowym stanowiącego jeden z kluczowych elementów tej definicji. Jeżeli jednak zamierzeniem projektodawcy jest odmienne zdefiniowanie drogi jako budowli wymienionej w pkt 16 załącznika do projektu ustawy, wówczas kwalifikowanie takiego przedmiotu opodatkowania ulegnie zasadniczej zmianie. Kluczowym warunkiem rozwiązań wprowadzanych do przepisów podatkowych powinna być ich określoność (precyzja) i jasność eliminująca późniejszą potrzebę dokonywania wykładni niejasnego przepisu przez podatnika, organy podatkowe czy organy sądowe rozstrzygające ewentualny spór pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. W przedstawionym kontekście w naszej ocenie wymóg ten może zostać naruszony.

Po trzecie na tle powyższej wątpliwości rysuje się dodatkowe problemowe zagadnienie. Gdyby przyjąć, że intencją projektodawcy jest oddzielenie przedmiotu opodatkowania określonego w pkt 16 załącznika nr 4 do ustawy od definicji drogi zawartej w ustawie o drogach publicznych zaistnieje ryzyko podwójnego opodatkowania tego samego obszaru nieruchomości podatnika. Wynika to z faktu, iż droga dojazdowa co oczywiste przebiega po gruntach stanowiących własność podatnika lub będących w jego posiadaniu. Grunt oraz ewentualna droga dojazdowa (zresztą jak i wjazd i wyjazd na posesję – nieruchomość) z podatkowego punktu widzenia stanowią oddzielne przedmioty opodatkowania, ale faktycznie są tożsame, bo stanowią tę samą powierzchnię nieruchomości. Zachodzi zatem wątpliwość i zarazem ryzyko objęcia opodatkowaniem tego samego obszaru nieruchomości jako gruntu oraz jako budowli w postaci drogi lub wjazd/wyjazdu z posesji, bowiem podatnik może mieć wątpliwości co do wzorca prawidłowego postępowania w takim przypadku. Podobne wątpliwości może mieć także organ podatkowy, a zasada poprawnej legislacji oraz wymóg jasności przepisów prawa podatkowego nie dopuszczają takiej możliwości. Biorąc pod uwagę powyższe wątpliwości włącznie z ryzykiem podwójnego opodatkowania należałoby dookreślić przedmiot opodatkowania wskazany w pkt 16 projektowanego załącznika nr 4 do ustawy tak, aby czytelnym było, iż chodzi o definicje tożsame z zawartymi w ustawie o drogach publicznych, a także aby wskazana została zasada pierwszeństwa w opodatkowaniu

kolidujących przedmiotów opodatkowania (grunt/budowla) eliminując możliwość podwójnego opodatkowania.

- VI. w projektowanym pkt 24 załącznika nr 4 wymienione zostały jako budowle parkingi znajdujące się poza budynkiem, place postojowe, place składowe, place pod śmietniki, podjazdy i zadaszenia. Zauważyć należy, że na gruncie ustawy Prawo budowlane jedynie place postojowe ujęte są w definicji urządzeń budowlanych, zaś dotychczas obiekty wskazane w pkt 24 projektowanego załącznika nie stanowiły na gruncie obowiązującej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odrębnego od gruntu przedmiotu opodatkowania. Pierwsza wątpliwość dotyczy wyodrębnienia w tym punkcie parkingów znajdujących się poza budynkiem, a to dlatego, że nie jest jasne, czy nastąpiło to z powodu projektowanej regulacji art. 1a ust. 2c (zamiar przyznania miejscom parkingowym w budynkach mieszkalnych statusu części mieszkalnej budynków), czy też z uwagi na obowiązujące zasady klasyfikowania parkingów przynależnych do budynków jako środków trwałych. Dość wskazać, iż zgodnie z zasadami amortyzowania środków trwałych (według KŚT) parking przynależny do budynku stanowi jego część składową (obiekt pomocniczy) i w związku z powyższym nie stanowi odrębnego środka trwałego. Na zasadzie adekwatności istniałaby podstawa do przyjęcia, że taki parking obsługujący budynek nie powinien byłby stanowić odrębnego przedmiotu opodatkowania jako budowla. W związku z powyższym proponowany kształt treści pkt 24 projektowanego załącznika w odniesieniu do parkingów znajdujących się poza budynkiem, ale umiejscowionych przy nim oraz stanowiących dla budynku obiekt pomocniczy może prowadzić u podatnika do wątpliwości lub nawet do błędnej kwalifikacji biorąc pod uwagę wnioski płynące z zasad ustalania amortyzacji środków trwałych, a więc z czynności w ramach systemu podatkowego. Sytuację taką z przyczyn wymienianych we wcześniejszych uwagach uznać należy za niepożądaną. Druga wątpliwość natomiast jest identyczna z podniesioną w pkt 2.V. uwag w kontekście tożsamości faktycznej obszaru położenia budowli wymienionych w punkcie 24 projektowanego załącznika do ustawy oraz potencjalnej możliwości podwójnego opodatkowania gruntu, na którym zlokalizowane będą przedmiotowe budowle. Uwzględniając zakaz podwójnego opodatkowywania tych przedmiotów opodatkowania oraz wątpliwości co do kwalifikowania do opodatkowania poszczególnych przedmiotów uzasadnionym wydaje się zastrzeżenie dotyczące projektowanego opisu budowli ujętego w punkcie 24 załącznika. W naszej ocenie wyodrębnienie wskazanych w nim przedmiotów opodatkowania jako odrębnych rodzajów budowli ma charakter fiskalny, prowadzić będzie do zwiększenia obciążeń podatkowych (naruszenie status quo), a ponadto może skutkować wprowadzeniem podwójnego opodatkowania podatników.

3. Definicja trwałego związania z gruntem obciążona mankamentami

Problematyka zdefiniowania trwałego związania z gruntem od samego początku prac nad nowelizacją ustawy stanowiła jeden z istotniejszych elementów krytyki. To zrozumiałe, bowiem trwałe połączenie z gruntem stanowi jeden z elementów kluczowych definicji budynku. Większość podmiotów zgłaszających uwagi na etapie konsultacji publicznych wskazywało, że elementem definicji powinno być wskazanie na roboty budowlane, wskutek których nastąpiło trwałe połączenie obiektu z gruntem oraz na konieczność wykonania ingerencji w materię obiektu, aby doszło do jego odłączenia od gruntu. Te elementy wskazywałyby na trwały charakter połączenia z gruntem i eliminowałyby z kategorii budynków wiele obiektów tymczasowych, przejściowych, które tylko okresowo zostały posadowione na gruncie. Projektodawca odrzucił wszystkie te uwagi i ograniczył zakres definicji to aspektów funkcjonalnych (zgodnie z linią orzeczniczą sądów) pomijając względy i aspekty budowlane. Zastosowana definicja abstrahuje zatem od budowlanego rozumienia trwałego posadowienia obiektu na gruncie zwyczajowo rozumianego jako na fundamencie (ciągłym lub punktowym), natomiast daje otwarty katalog możliwości pozytywnego kwalifikowania w kontekście trwałego związania z gruntem dla wielu obiektów przenośnych i tymczasowych, jeżeli tylko zostaną dla ich stabilności połączone z gruntem jakimkolwiek rozwiązaniem technicznym dającym skutek

w postaci odporności na czynniki zewnętrzne typu wiatr, a nawet gdy nie zostaną w żaden sposób połączone z gruntem, o ile ich masa lub gabaryt zapewni po ich posadowieniu na gruncie stabilne ich położenie na nim oraz ich odporność na warunki zewnętrzne. Taką postać definicji należy ocenić jako zbyt otwartą i mającą cechy fiskalne. W naszej ocenie elementem definicji trwałego związania z gruntem powinien być aspekt budowlany wiążący jego istotę z koniecznością przeprowadzenia prac budowlanych.

4. Poza materiałą projektu pozostały dwa ważne problemy związane z podatkiem od nieruchomości, które czekają wciąż na rozwiązanie

Wniesiona pod obrady sejmu nowelizacja została wymuszona rozstrzygnięciem Trybunału Konstytucyjnego. Projektodawca mając kilka dróg do wyboru obrał najprostszą tzn. ograniczył się wyłącznie do poprawienia przepisów zakwestionowanych przez TK w orzeczeniu z 4 lipca 2023 r., zamiast zdecydować się na kompleksową zmianę całej ustawy. A problemów związanych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych jest więcej.

- I. podwójne opodatkowanie dotyczące opodatkowania budowli znajdujących się w budynkach. Jest to praktyka funkcjonująca od dawna i mająca uzasadnienie w orzecznictwie sądowym, które wielokrotnie stawało na stanowisku, że dopuszczalne i zgodne z literą ustawy jest odrębne opodatkowanie budowli jako osobnych przedmiotów opodatkowania znajdujących się w budynkach, gdy budynki te w zakresie ich powierzchni użytkowej są także odrębnie opodatkowywane. Być może z legalistycznego punktu widzenia jest to usprawiedliwione podejście, ale z punktu widzenia sprawiedliwości społecznej, a także gospodarczego przeznaczenia prawa i jego wykorzystania budzi to zastrzeżenia większości przedsiębiorców. Bardzo często z takim przypadkiem mamy do czynienia, gdy w budynku o charakterze gospodarczym w obrębie jego powierzchni użytkowej zainstalowane jest urządzenie budowlane będące budowlą lub po prostu obiekt stanowiący budowlę. Wówczas opodatkowaniu podlega cała powierzchnia użytkowa budynku definiowana zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 5 obowiązującej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz osobno taka właśnie budowla. Problemem jest natomiast fakt, że nierzadko budowle te zajmują znaczne powierzchnie wewnątrz budynków i wówczas zachodzi sytuacja, że ta sama powierzchnia użytkowa podlega podwójnemu opodatkowaniu: raz jako budynek (liczona w m²), zaś drugi raz jako budowla (liczona od wartości obiektu zajmującego tę samą powierzchnię). Przykładem obrazującym ten problem są zakłady produkujące ceramiczne materiały budowlane wyposażone w kompleksowe obiekty produkcyjne. Obiekty te spełniają kryteria definicyjne budynków i tak są klasyfikowane przez organy podatkowe z widomym skutkiem podatkowym. Zazwyczaj są to obiekty kondygnacyjne o łącznej powierzchni użytkowej sięgającej często kilku tysięcy metrów kwadratowych. Dodatkowo na najniższych kondygnacjach takich obiektów zlokalizowane są piece do wypalania wyrobów, które zajmując większe części powierzchni kondygnacji, zaś na kolejnej lub kolejnych kondygnacjach zlokalizowane są suszarnie do suszenia wyrobów oraz linie produkcyjne (park maszynowy). Łącznie zazwyczaj przynajmniej połowa powierzchni użytkowej takiego obiektu jest zajęta pod maszyny i urządzenia, które przynajmniej w części głównej dotychczas klasyfikowane były jako budowle podlegające także opodatkowaniu. Zatem podatek od nieruchomości według najwyższej stawki ustalany był od całości powierzchni użytkowej budynku czyli obiektu oraz od wartości budowli zajmujących co najmniej połowę tej powierzchni użytkowej. W ocenie przedsiębiorców jest to klasyczny przykład podwójnego opodatkowania, który nie powinien mieć miejsca. Przepisy ustawy powinny wprowadzać regulacje, które w sposób jasny i precyzyjny definiowałyby pierwszeństwo opodatkowania w takich przypadkach oraz wykluczałyby możliwość podwójnego opodatkowywania przedmiotów opodatkowania położonych na tej samej powierzchni lub na tym samym gruncie. W świetle rozszerzenia definicji budowli w projekcie zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych problematyka podwójnego opodatkowywania przedmiotów opodatkowania w sytuacjach opisanych wyżej bez wątpienia się nasili. Natomiast projektodawca nie rozwiązał tego problemu w ogóle, ani też nie zawarł w projekcie wskazówek, które pozwoliłoby w sposób funkcjonalny z tego problemu wyjść.

II. drugim pominiętym w projekcie problemem związanym z opodatkowywaniem nieruchomości jest istniejący od dawna problem opodatkowania gruntów związanych z prowadzeniem działalności. Aktualnie obowiązująca ustawa przewiduje niekorzystne dla przedsiębiorców kryterium kwalifikowania przedmiotów opodatkowania do kategorii związanych z prowadzeniem działalności poprzez wyłącznie sam fakt posiadania budynku, budowli lub gruntu przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Jedyne w odniesieniu do budowli zastosowano modyfikację w postaci warunku ich związania z prowadzoną działalnością. Kryterium to z pewnością jest uniwersalne i funkcjonalne, ale też jest fiskalnie obciążające podatników i w bardzo wielu przypadkach niesprawiedliwe. Niesłusznym jest bowiem założenie, że każdy majątek posiadany przez przedsiębiorcę służy prowadzeniu działalności gospodarczej. Pewne działania w biznesie są prowadzone z wyprzedzeniem nawet kilkuletnim w celu zabezpieczenia dalszych planów i rozwoju firmy, a pewne stany i sytuacje faktyczne sprawiają, że część posiadanego majątku nie może być okresowo lub trwale wykorzystywana na potrzeby prowadzonej działalności, ale nie w takim zakresie, jaki przewidują aktualnie obowiązujące przepisy. Z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie ma to w związku z powyższym żadnego znaczenia. O skali komplikacji i problemów na tym polu świadczy ilość sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi dotyczących kwalifikowania przedmiotów opodatkowania do kategorii związanych z działalnością gospodarczą. Problem jest dość powszechnie znany. Dla zobrazowania jednego z aspektów problematyki pragniemy zwrócić uwagę na wybrane zagadnienie dotyczące wspomnianego opodatkowania gruntów. Przy prowadzeniu działalności związanej z eksploatacją kopalni metodą odkrywkową w branży produkcji ceramicznych materiałów budowlanych często w posiadaniu przedsiębiorcy znajdują się nieruchomości o powierzchni kilkunastu do kilkudziesięciu tysięcy metrów kwadratowych, które są przygotowywane do uzyskania koncesji na eksploatację kopaliny, lub na których taka koncesja jest już ustanowiona. Przy małej skali działalności produkcyjnej skala i poziom wydobywania są adekwatnie małe, co oznacza, że postęp eksploatacji jest również stosunkowo powolny. Jednocześnie cały teren objęty koncesją jest ustanowionym obszarem i terenem górniczym i podlega pod regulację prawa geologicznego i górniczego. Przedsiębiorca nie może więc na tym terenie prowadzić innej działalności, niż wydobywanie kopaliny, prace przygotowawcze do udostępnienia kolejnych obszarów złoża oraz prace rekultywacyjne. Procesy te w przypadku małych przedsiębiorców trwają długimi latami, a znaczne obszary zakładu górniczego po prostu pozostają nieużytkowane przez wieloletnia. Tymczasem przedsiębiorca musi ponosić od całości tego obszaru koszt podatku według najwyższej stawki, mimo, że nie wykorzystuje dużej części tego terenu, a nawet nie ma takiej możliwości, żeby wykorzystał go na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, bo stoją temu na przeszkodzie przepisy prawa geologicznego i górniczego. W obecnych czasach, gdy wiele samorządów stara się w ramach podatków lokalnych podreperować niedomagające budżety i pozyskiwać jak największe środki z podatków lokalnych stawki podatkowe dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania są zbliżone do stawek maksymalnych. Wskazana sytuacja stanowi więc duże obciążenie dla małych przedsiębiorców. W ocenie większości podatników podatek od nieruchomości powiązanie wyłącznie faktu posiadania przedmiotu opodatkowania przez przedsiębiorcę z jego kwalifikacją jako związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą jest krzywdzące i niesprawiedliwe, zaś możliwość wyłączenia tych przedmiotów opodatkowania spod tego rygoru przewidziana w ustawie jest w praktyce bardzo nikła i iluzoryczna. Powinna zostać wprowadzona przesłanka związania przedmiotów opodatkowania z prowadzoną działalnością, co byłoby obiektywnym kryterium kwalifikującym podobnie, jak w przypadku budowli. Wbrew licznym twierdzeniom nie jest trudnością ocenić na etapie ewentualnej kontroli, które przedmioty opodatkowania są funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, a które nie są. W ten sposób zostałoby zrównoważone opodatkowanie majątku wykorzystywanego w związku z prowadzoną działalnością oraz pozostałego majątku niewykorzystywanego na potrzeby tej

działalności. Zasadą powinno być bowiem opodatkowywanie adekwatne, nie zaś opodatkowywanie fiskalne. Wskazana problematyka powinna zostać jak najszybciej podjęta w kontekście podatku od nieruchomości, bowiem dotyczy ona nie tylko wskazanej grupy podmiotów.

Mając na uwadze wyżej zaprezentowane zastrzeżenia do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, a także biorąc pod uwagę zakres i skalę wniesionych na etapie konsultacji publicznych uwag do obu wersji projektów przedmiotowej ustawy wnosimy o uwzględnienie na etapie prac sejmowych przedstawionych w niniejszym stanowisku uwag.