

Warszawa, 9 lipca 2024 r.

Sz. P.

Jarosław Neneman

Podsekretarz stanu

Ministerstwo Finansów

Dotyczy: konsultacji publicznych projektu ustawy o podatku rolnym, o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej

Szanowny Panie Ministrze!

W związku z prowadzonymi przez Ministerstwo Finansów konsultacjami publicznymi projektu *ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o podatku leśnym oraz ustawy o opłacie skarbowej, numer w Wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów: UD72* (dalej jako: „**Projekt**”), w imieniu Stowarzyszenia Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych (dalej jako: „**Stowarzyszenie PINK**”), pragnę przekazać poniżej nasze uwagi do Projektu.

A. Uwagi ogólne

Przed przejściem do szczegółowego odniesienia się do poszczególnych propozycji zapisów ustawy Stowarzyszenie PINK podkreśla, że analizując proponowaną treść przepisów uwzględniła przede wszystkim dwie kwestie istotne z perspektywy podatników tj.:

1. łatwość stosowania nowych regulacji, oraz
2. wpływ na przedsiębiorców, w tym realizację wielokrotnie deklarowanego przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów – status quo w zakresie opodatkowania.

Nie sposób jest pominąć, że tak sformułowane regulacje nie zapewniają ani łatwości w stosowaniu, ani też nie zachowują status quo w zakresie opodatkowania.

Przed wszystkim zauważyć należy, że nowa definicja budynku i budowli nie rozgranicza w jasny sposób jak należy kwalifikować obiekty, które z jednej strony spełniają kryteria bycia budynkiem, z drugiej natomiast jeden z ich elementów został wymieniony jako budowla. Problem ten może dotyczyć m.in. różnego rodzaju sieci wchodzących do budynków – nie jest bowiem jasne czy w przypadku gdy do budynku wchodzi przewód elektroenergetyczny doprowadzający energię do wewnętrznej rozdzielni czy transformatora należy wówczas uznać go w całości za budowlę czy też w takim przypadku będzie on stanowił część budynku. Przepisy nie przewidują bowiem w tym względzie która kwalifikacja będzie wówczas miała priorytet.

Jednocześnie, w przepisach dostrzec można także daleko idące rozszerzenie definicji budowli na obiekty, które wówczas nie podlegały opodatkowaniu – przy czym sposób sformułowania nowej definicji budowli również charakteryzuje się brakiem precyzji przez co trudno w wielu przypadkach ocenić które obiekty należy uznać za budynki, a które za budowle.

Z powyższych względów należy w ocenie Stowarzyszenia PINK rozważyć wprowadzenie pewnych korekt do projektu, które pozwoliłyby na zwiększenie pewności prawa oraz jednocześnie nie spowodowałyby wzrostu obciążeń podatkowych.

B. Uwagi szczegółowe

Zmiany w zakresie definicji budynku (art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPOL))

Zgodnie z treścią Projektu za budynek będzie uważany „obiekt wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wykonany z użyciem wyrobów budowlanych, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, również w przypadku gdy jest on częścią obiektu wymienionego w poz. 1–6 załącznika nr 4 do ustawy”.

Taki sposób sformułowania definicji nie pozwala ustalić kiedy dany obiekt stanowić będzie budynek, a kiedy budowlę. Sformułowanie „również” jedynie potwierdza, że części obiektów wymienionych w poz. 1-6 załącznika nr 4 do ustawy mogą stanowić budynki, ale nie przesądza

o kwalifikacji podatkowej obiektów wymienionych w poz. 7-28 załącznika nr 4 do ustawy, które w wielu przypadkach również mogą wypełniać kryteria budynku.

Może to dotyczyć obiektów takich jak m.in.:

- wiaty dla palących przy budynkach biurowych / centrach handlowych,
- trwale związane z gruntem kontenerowe stacje transformatorowe, czy
- blaszane wiaty na śmieci.

W ocenie PINK należy zatem rozważyć doprecyzowanie definicji np. poprzez wprowadzenie regulacji wskazującej która kwalifikacja prawnopodatkowa ma w takim przypadku pierwszeństwo (reguła kolizyjna).

Alternatywnie, w przypadku obiektów budzących największe wątpliwości (m.in. wspomnianych już wyżej) zasadnym może być wprowadzenie odpowiedniego zastrzeżenia bezpośrednio w treści załącznika nr 4. W proponowanej treści załącznika nr 4 w podobny sposób rozwiązano już bowiem kwestię opodatkowania parkingów, które spełniają kryteria budynku lub stanowią jego część (poz. 25 załącznika).

Zmiany w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 2-2c UPOL – definicja budowli oraz definicje powiązane

W zakresie zmian dotyczących definicji budowli wątpliwości Stowarzyszenia PINK budzą w szczególności następujące zagadnienia:

1. Przesłanka wykonania z użyciem wyrobów budowlanych

Obecnie obowiązujące przepisy wymagają, by obiekt budowlany będący przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości był wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Projekt zakłada natomiast, by budowla była „wykonana” z użyciem takich wyrobów.

„Wykonanie” jest pojęciem szerszym niż „wzniesienie”, co w efekcie będzie prowadzić do rozszerzenia zakresu opodatkowania (o czym szerzej poniżej przy konkretnych przykładach budowli).

Wynika to z faktu, że na gruncie Projektu budowla nie musi w jakikolwiek sposób powiązana z gruntem, a wręcz przeciwnie – może być wręcz całkowicie mobilna. Oznacza to, że budowlami mogą być na gruncie projektu obiekty takie jak mobilne zbiorniki różnego rodzaju czy namioty / gotowe wiaty jeszcze przed ich złożeniem / zamontowaniem.

W ocenie Stowarzyszenia PINK warto rozważyć wprowadzenie do przepisów przesłanki wykluczającej z opodatkowania obiekty o charakterze mobilnym czy niezamontowane na gruncie podatnika lub powrót do pojęcia „wzniesienia”, które jest lepiej dostosowane do specyfiki opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pozwoliłoby to w większym stopniu zachować neutralność podatkową regulacji względem aktualnych przepisów. Takie podejście pozwoliłoby też w większym stopniu zachować obecne status quo regulacji.

2. Budowle wskazane w załączniku nr 4

Poz. 8 – „obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem”

Co do zasady kontenery trwale związane z gruntem spełniają wszystkie przesłanki do uznania ich za budynki, a jednocześnie zostały wymienione w poz. 8 załącznika nr 4 jako budowle.

Niejasnym jest więc czy kontenery tego rodzaju należy uznać za budynki czy też za budowle – spełniają bowiem przesłanki obu przedmiotów opodatkowania.

Koniecznym jest zatem doprecyzowanie przez ustawodawcę granicy pomiędzy budynkiem lub budowlą lub też wskazanie wprost w przepisach Projektu jak należy traktować tego rodzaju obiekty dla potrzeb opodatkowania.

Poz. 10 – „przekrycie namiotowe i powłoka pneumatyczna”

Jak już wskazano powyżej, takie sformułowanie kategorii budowli w powiązaniu z przesłanką wykonania z użyciem wyrobów budowlanych może prowadzić do opodatkowania jako budowle obiektów niezamontowanych czy też nawet w żaden sposób nie umocowanych na gruncie (a nawet oczekujących dopiero na zamontowanie czy rozłożenie).

Niezbędnym jest doprecyzowanie w Projekcie, że opodatkowaniu podlegają tylko przekrycia i powłoki trwale związane z gruntem.

Poz. 12 – „sieć: elektroenergetyczna, telekomunikacyjna, gazowa, ciepłownicza, wodociągowa, kanalizacyjna oraz inna sieć uzbrojenia terenu, rurociąg przesyłowy”

Wymienione w tej pozycji załącznika nr 4 sieci to pojęcia niezwykle szerokie, a przy tym dalece niedookreślone.

Nie wszystkie rodzaje sieci wymienione w tej pozycji można wyklądać językowo tj. nie wszystkie zostały opisane w słownikach języka polskiego. Niemniej już analiza tych rodzajów sieci, które zostały opisane w słownikach wskazuje, że sieć to układ urządzeń i przewodów przeznaczonych do określonego celu (np. przesyłania energii elektrycznej, gazu etc.). Takie rozumienie sieci jest niebywale szerokie, a co więcej – dodatkowo poszerza je jeszcze kwestia całości techniczno-użytkowej i uznania za budowle obiektów „wykonanych z użyciem wyrobów budowlanych”, a nie „wzniesionych” z ich użyciem.

Wprowadzenie do ustawy takiej kategorii budowli powodowałaby niezwykle daleko idące rozszerzenie zakresu opodatkowania względem aktualnie obowiązujących przepisów. Powodowałoby też olbrzymie wątpliwości czy budowlą będą np. transformatory i urządzenia rozdzielcze zlokalizowane na terenie nieruchomości komercyjnych czy nawet w budynkach i wykorzystywane dla ich potrzeb. Żaden zapis Projektu nie wyłącza bowiem tego rodzaju urządzeń z opodatkowania ze względu na fakt, że znajdują się w budynku, a jednocześnie służą one przecież w pewnym stopniu sieci elektroenergetycznej. Jednocześnie, Projekt nie przewiduje też czy która kwalifikacja podatkowa (budynek czy budowla) mają w tym wypadku pierwszeństwo.

Co więcej, powstanie wręcz wątpliwość czy kable elektroenergetyczne zasilające budynki, jak również części instalacji wodnych i kanalizacyjnych będą stanowiły część budynku czy też element budowli w postaci różnego rodzaju sieci (elektroenergetycznych, kanalizacyjnych, wodociągowych).

Żaden przepis Projektu – jak już wspomniano wyżej – nie nadaje bowiem pierwszeństwa kwalifikacji budynkom, a tylko w takim przypadku możliwe byłoby uznanie, że części takich sieci stanowią część budynku, a nie budowli sieciowej.

Stowarzyszenie PINK postuluje zatem, aby całkowicie usunąć tę pozycję załącznika nr 4. Ograniczy to problemy interpretacyjne, a jednocześnie w odrębnych pozycjach załącznika pojawią się budowle takie jak linie i trakcje elektroenergetyczne, rurociągi, gazociągi i inne, co w połączeniu z przesłanką całości techniczno-użytkowej powinno być wystarczające do zachowania aktualnego zakresu opodatkowania.

Pozostawienie tej pozycji załącznika nr 4 w niezmienionej formie doprowadzi natomiast niewątpliwie do niezwykle licznych sporów, a także znacznego wzrostu kosztów działalności gospodarczej, co w ostatecznym rozrachunku odbije się przede wszystkim na konsumentach.

Poz. 26 – „wolno stojące trwale związane z gruntem: maszt antenowy, tablica reklamowa i urządzenie reklamowe, oświetlenie zewnętrzne, instalacja przemysłowa oraz urządzenie techniczne”

Wskazana pozycja posługuje się wyjątkowo niejasnymi określeniami, takimi jak „wolno stojąca”, „instalacja przemysłowa” oraz „urządzenie techniczne”. Projekt ustawy nie precyzuje, co dokładnie należy rozumieć pod tymi pojęciami, ani nie podaje żadnych przykładów tego typu obiektów. Także dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych nie wypracowało spójnej koncepcji czym są wolno stojące instalacje przemysłowe i urządzenia techniczne. W praktyce, sądy często różnie interpretują te pojęcia, co prowadzi do braku jednolitości i pewności prawa.

Dodatkowo, nie jest do końca jasnym czy obiekty posadowione na fundamentach należy zakwalifikować jako wolnostojące urządzenia techniczne lub instalacje przemysłowe czy uznać za budowle jedynie fundamenty pod maszyny oraz urządzenia (projektowany art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. d UPOŁ). Takie rozwiązanie powoduje daleko idące niejasności w zakresie przedmiotu opodatkowania.

W związku z powyższym, Stowarzyszenie PINK postuluje usunięcie z załącznika nr 4 „wolnostojących, trwale związanych z gruntem” i – ewentualnie – wskazanie w nim wprost rodzajów urządzeń i instalacji, które w ocenie ustawodawcy winny podlegać opodatkowaniu jako budowle.

3. Przesłanka całości techniczno-użytkowej

Jak już wspomniano przesłanka całości techniczno-użytkowej wprowadzona w Projekcie prowadzi do znaczącego rozszerzenia zakresu opodatkowania. Podczas gdy dotychczas przepisy wskazywały wyłącznie na opodatkowanie budowli wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (tj. jedynie z instalacjami doprowadzającymi i odprowadzającymi media – por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 października 2022 r., sygn. III FPS 2/22), Projekt przewiduje opodatkowanie wszystkich łączących się z budowlą instalacji i urządzeń technicznych, które służą osiągnięciu określonego celu gospodarczego.

Przy jednoczesnym zastąpieniu przesłanki „wzniesienia” „wykonanie” obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych budowlą – jak już zostało wskazane przy uwagach odnośnie pkt 12 załącznika nr 4 – stanie się nieograniczona liczba urządzeń technicznych połączonych z sieciami czy innymi budowlami.

Nie sposób pominąć także, że definicja przesłanki całości techniczno-użytkowej, zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2b UPOL, została skonstruowana w niewłaściwy sposób. Definiens tej definicji nie przewiduje, aby elementy tej całości miały być ze sobą fizycznie / technicznie połączone. Zamiast tego zaakcentowany został wyłącznie ich związek gospodarczy.

Powyższa konstrukcja przepisu pozwalałaby zatem na interpretację, zgodnie z którą opodatkowane jako części budowli byłyby wszystkie urządzenia techniczne, które w jakiś sposób są konieczne do jej gospodarczego wykorzystania, nawet jeśli nie będą z nią fizycznie połączone. Przykładowo, wspomniane w uzasadnieniu Projektu kasy fiskalne – wbrew samej treści uzasadnienia - mogłyby podlegać opodatkowaniu jako urządzenia konieczne do gospodarczej eksploatacji odkrytego obiektu sportowego lub rekreacyjnego choćby ze względu na fakt, że przepisy prawa obligują przedsiębiorcę do ich posiadania i używania przy obsłudze tego obiektu.

Podobne wątpliwości budzić może np. kwestia znaków pionowych i poziomych czy też progów zwalniających na parkingach – jakkolwiek nie są one „niezbędne” by parking poza budynkiem pełnił swój cel gospodarczy, to jednocześnie obecność tych obiektów jest wymuszona przepisami prawa. Powstaje zatem wątpliwość jak należy kwalifikować tego rodzaju obiekty oraz czy będą one podlegały opodatkowaniu.

W ocenie Stowarzyszenia PINK należy rozważyć zachowanie obecnej regulacji, zgodnie z którą częścią budynku lub budowli mogą być jedynie instalacje zapewniające możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z przeznaczeniem.

4. Definicja trwałego związania z gruntem

Projektodawca zaproponował także wprowadzenie do ustawy definicji trwałego związania z gruntem, wedle której jest to „takie związanie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się na inne miejsce”.

Na gruncie tak skonstruowanej definicji nie jest jednak jasne, czy trwale związane z gruntem są np. obiekty masywne, nieprzymocowane w żaden sposób do fundamentów, lecz z racji swojej wagi opierające się czynnikom zewnętrznym (przykładowo – obiekty kontenerowe). Definicja nie precyzuje, czy obiekt musi zostać przymocowany do gruntu za pomocą śrub, kotew itp., czy wystarczające jest jego osadzenie w lub na gruncie.

Projektodawca w ocenie Stowarzyszenia PINK powinien rozważyć uwzględnienie dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych (co według uzasadnienia Projektu było jednym z celów Projektu) i odwołanie się do rozumienia trwałego związania obiektu z gruntem, przedstawionego przez Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 29 września 2021 r., sygn. III FPS 1/21. W tej uchwale wskazano, że trwałe związanie z gruntem wymaga trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z fundamentami, a możliwość jego przemieszczenia bez wykonywania robót ziemnych wyklucza istnienie trwałego związku z gruntem.

5. Nowe rodzaje budowli

Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów kategoria budowli podlegających opodatkowaniu podlega zawężeniu poprzez pojęcie obiektów małej architektury, którymi są na podstawie art. 3 pkt 4 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane niewielkie obiekty, a w szczególności:

- a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
- c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Projekt nie odwołuje się do obiektów małej architektury, prowadząc tym samym do rozszerzenia zakresu opodatkowania.

Pominięcie tej kategorii prowadzi do uznania za budowle wielu obiektów, które dotychczas nie podlegały opodatkowaniu w ogóle. Przykłady mogą stanowić place zabaw, siłownie zewnętrzne (odkryte obiekty sportowe i obiekty rekreacji – poz. 1 załącznika nr 4 do ustawy) czy fontanny i wodotryski (obiekty hydrotechniczne – poz. 6 załącznika nr 4 do ustawy). Inne niewielkie obiekty mogłyby ponadto zostać potencjalnie opodatkowane jako część całości techniczno-użytkowej, np. wspomniane już znaki drogowe w stosunku do drogi czy parkingu.

W związku z powyższym Stowarzyszenie PINK postuluje wprowadzenie do UPOŁ definicji obiektu małej architektury oraz zawężenie przez jej pryzmat katalogu opodatkowanych budowli.

6. Opodatkowanie parkingów w budynkach mieszkalnych

Projekt przewiduje dodanie nowego art. 1a ust. 2c UPOŁ, zgodnie z którym „Za część mieszkalną budynku uznaje się również garaż wielostanowiskowy w budynku mieszkalnym i stosuje się do niego stawkę, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a”. Zmiana nawiązuje do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 października 2023 r., sygn. SK 23/19.

Jednakże, tak sformułowany przepis nie realizuje w pełni wytycznych Trybunału Konstytucyjnego. Dotyczy bowiem wyłącznie garaży wielostanowiskowych w budynkach mieszkalnych, podczas gdy w takich budynkach mogą znajdować się także odrębne lokale garażowe, które mieszkańcy posiadają na wyłączność, zamiast korzystać wyłącznie z przydzielonego miejsca parkingowego.

TK wskazywał w swoim wyroku, że każdy garaż, znajdujący się w budynku mieszkalnym, niezależnie od jego prawnego wyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, powinien być objęty stawką jak dla budynków mieszkalnych. Ograniczenie nowelizacji jedynie do garaży wielostanowiskowych prowadzi więc do niepełnego uwzględnienia wytycznych Trybunału.

Dodatkowo garaże wolnostojące, które są związane z budynkami mieszkalnymi, również powinny podlegać opodatkowaniu jak budynki mieszkalne. Trybunał podkreślał bowiem, że wykorzystywanie garażu „wiąże się przede wszystkim z mieszkaniową funkcją budynku i znajdujących się w nim lokali mieszkalnych w ten sposób, że pomaga zaspokoić

potrzeby mieszkaniowe osób tam przebywających”. Ponadto, zdaniem Trybunału „bez względu na to, czy garaż stanowi nieruchomość odrębną od lokalu mieszkalnego, czy jest jedynie do niego przynależny, pełni on tę samą funkcję. Sposób korzystania z garażu nie jest przecież zależny od jego prawnorzeczowej natury”. W ocenie Stowarzyszenia PINK oznacza to, że niezależnie od konstrukcji garażu (czy jest on częścią budynku mieszkalnego, czy jest wolnostojącym budynkiem, związanym z budynkiem mieszkalnym), powinien być on w świetle wyroku TK objęty stawką właściwą dla budynków mieszkalnych.

Proponujemy wobec tego następujące brzmienie przepisu:

„Za część mieszkalną budynku uznaje się również garaże w budynkach mieszkalnych i garaże związane z budynkami mieszkalnymi, niezależnie czy są one przedmiotem odrębnej własności, i stosuje się do nich stawkę o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a”.

Wierzimy, że zgłoszone przez nas uwagi, płynące wprost od podmiotów z branży nieruchomości komercyjnych, na których działalność w bezpośredni sposób oddziałują projektowane regulacje, spotkają się z Państwa zrozumieniem. Jednocześnie chcielibyśmy wyrazić gotowość Stowarzyszenia PINK do udziału we wszelkich aktywnościach inicjowanych przez Ministerstwo Finansów związanych z rynkiem nieruchomości komercyjnych, w szczególności w zakresie różnego rodzaju działaniach legislacyjnych podejmowanych w tym obszarze.

Z wyrazami szacunku,

Paweł Toński

(podpisano elektronicznie)

Prezes Zarządu

Polska Izba Nieruchomości Komercyjnych