

Zmiany w podatku od nieruchomości po wyrokach TK

Prof. dr hab. Leonard Etel
Uniwersytet w Białymstoku

Białystok 19 stycznia 2024 r.

Dwa wyroki TK w sprawie budowli i budynków

Pierwszy z nich, **z 4 lipca 2023 roku (SK 14/21)**, dotyczył definicji budowli (i pośrednio budynku) jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wynika z niego, że obowiązując definicja budowli jako niezgodna z Konstytucją powinna być zastąpiona nową, bez odesłań do przepisów prawa budowlanego.

Drugi wyrok **TK z 18 października 2023 r. (SK 23/19)** dotyczył opodatkowania garaży podatkiem od nieruchomości wg tzw. stawek mieszkalnych. Trybunał stwierdził w nim niezgodność z Konstytucją kilku podstawowych przepisów ustawy posługując się wg mnie niezasadną argumentacją, prowadzącą do zburzenia obowiązującego wiele lat modelu opodatkowania budynków i ich części.

Wyrok TK z 4 lipca 2023 roku (SK 14/21)

W dniu 4 lipca 2023 roku TK rozpatrzył skargę konstytucyjną o zbadanie zgodności z Konstytucją art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 1a ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

- Trybunał stwierdził, że **art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (definicja budowli) jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**
- Ponadto TK wskazał, że przepis ten traci moc obowiązującą po upływie 18. miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

Kontener jako budynek albo jako budowla – konsekwencje podatkowe

- W przypadku opodatkowania kontenera energetycznego o wartości 1 mln zł i powierzchni użytkowej 16 m² jako budynku, kwota podatku wg maksymalnych stawek w 2023 roku wynosi po zaokrągleniu **460 zł** (16 m² x 28,78 zł).
- Gdy kontener ten zostanie zakwalifikowany jako budowla, kwota podatku wynosi **20 000 zł** (1 mln zł x 2%).
- Inne konsekwencje - zob. R. Dowgier, *Czy wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (SK 14/21) stanowi podstawę do wznowienia postępowań podatkowych w sprawach z zakresu podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, nr 8 oraz L. Etel, *Definicja budowli nie jest zgodna z Konstytucją - komentarz do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, nr 9.

Uzasadnienie wyroku z 4 lipca 2024 r.

- Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku sformułował warunki, jakie musi spełniać nowa definicja budowli na potrzeby opodatkowania.
Powinna być ona zawarta w u.p.o.l., bez odwołań do ustaw spoza prawa podatkowego. Zmieniona powinna być także definicja budynku, gdzie jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego.
- Warto podkreślić, że TK nie dopuszcza możliwości „udoskonalenia” tych definicji w ustawie – Prawo budowlane i stosowanie ich na potrzeby opodatkowania, na którą to możliwość wskazywał TK w wyroku z dnia 11 września 2011 roku (P 33/09).
- Muszą to być autonomiczne definicje zawarte w u.o.p.l., bez żadnych odesłań do ustaw niepodatkowych. Definicje te powinny być wprowadzone do u.p.o.l. w ciągu 18. miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku, co miało miejsce 10 lipca 2023 roku.

Nowe definicje budynku i budowli – możliwe do uchwalenia do końca 2024 roku?

- **Bardzo mało czasu na wprowadzenie zmian w ustawie!**
 - **Co wówczas, gdy zmiany nie zostaną wprowadzone?**
 - nadal budowle i budynki będą podlegały opodatkowaniu (art. 2 ust. 1 pk.2 i 3 u.p.o.l. nie został zakwestionowany przez TK w wyroku z 4 lipca 2023 r.)
 - nie będzie definicji budowli, definicja budynku pozostanie,
 - będą obowiązywały w „słownikowe” definicje budynku i budowli. W okresie 1991 – 2002 r. nie było definicji budowli i świat się nie zawalił!
 - Art. 2 ust. 1 pkt 2 (budynek jako przedmiot podatku) w pewnym zakresie został uznany za niekonstytucyjny w wyroku TK z 18 października 2023 r.
 - nie zostaną rozwiązane występujące już przeszło 20 lat problemy związane z opodatkowaniem budynków i budowli poczynając do kopalni a kończąc na paczkomacie!
- Trzeba zmienić obowiązujące przepisy również i z tego powodu, że są te wyroki TK**
- Jak to zrobić?**

Trzy koncepcje definicji budowli i budynku

- Uwzględniając wymogi sformułowane przez TK możliwe są trzy koncepcje nowych definicji.
- Zostały one przedstawione (projekt przepisów z uzasadnieniem) w ekspertyzie z 17.10.2023 r. przygotowanej na zlecenie Związku Miast Polskich przez Centrum Ekspertkie Uniwersytetu w Białymstoku.

Koncepcja I

- **Pierwsza z nich, to przeniesienie do u.p.o.l., z niezbędnymi modyfikacjami, definicji dotyczące budynku i budowli z ustawy - Prawo budowlane.** Definicje te, umieszczone w słowniczku do u.p.o.l., nie zawierałyby odesłania do przepisów prawa budowlanego.
- Zaletą tej koncepcji jest to, że jest odtworzeniem dzisiaj obowiązujących regulacji, z tym, że umieszczonych w ustawie podatkowej. Są to regulacje dobrze znane i stosowane od wielu lat, przez co nie wywołają nieprzewidywalnych skutków finansowych u podatników i w budżetach gmin.

Koncepcja I - mankamenty

- Wprowadzenie tej koncepcji nie rozwiązuje jednak dwóch podstawowych problemów dotyczących opodatkowania budynków i budowli.
- Pierwszy z nich to **brak kryteriów rozróżnienia budynku i budowli jako przedmiotu podatku**. Definicje ogólne, zbliżone do dzisiaj stosowanych na podstawie prawa budowlanego, w dalszym ciągu nie pozwolą na ścisłe rozróżnienie tych przedmiotów opodatkowania.
- Drugim nierozwiązanym problemem jest **brak jednolitego rozumienia budowli i tego, co się na nią składa**. Definicja budowli z prawa budowlanego umieszczona w u.p.o.l. dalej będzie niewystarczająca przy ustalaniu, jakie części budowli podlegają opodatkowaniu (część budowlana i część techniczna).
- Z tych też powodów koncepcja ta, niejako utrwalająca dzisiejsze problemy związane z opodatkowaniem tych obiektów, powinna być odrzucona.

Koncepcja II

Druga koncepcja określenia budynku i budowli bazuje na tym, że TK nie stwierdził niezgodności z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., gdzie zawarta jest definicja budynku.

Z wyroku wynika jedynie, że „... ustawodawca wprowadzając nową definicję legalną budowli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, która nie będzie odwoływała się do ustaw niepodatkowych, powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną budynku, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., która również odwołuje się do „przepisów prawa budowlanego”.

Zmiana obecnej definicji budynku może zatem sprowadzać się do wyrzucenia z niej odesłania do przepisów prawa budowlanego.

Koncepcja II

W koncepcji drugiej budowla jest zdefiniowana poprzez wskazanie w załączniku do u.p.o.l. obiektów podlegających opodatkowaniu z podaniem ich symbolu z Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT).

Załącznik stanowiłby zamkniętą listę budowli, których identyfikację ułatwiałoby ich powiązanie z KŚT. Wszelkie wątpliwości dotyczące klasyfikacji budowli mogłyby być rozstrzygane przez organy statystyczne w opiniach wydawanych na wniosek organu podatkowego albo podatnika lub w ramach Wiążących Informacji Klasyfikacyjnych wydawanych przez Dyrektora KIS (potrzebne zmiany w o.p.).

Wykorzystanie symboli statystycznych ma miejsce w konstrukcji podatku od towarów i usług (obniżone stawki podatkowe), podatkach dochodowych (amortyzacja środków trwałych) oraz podatku akcyzowym .

Czy katalog budowli z załącznika pokrywa się z budowlami podlegającymi dzisiaj opodatkowaniu?

- **Zaproponowany w załączniku do ustawy katalog obiektów klasyfikowanych jako budowle zasadniczo powinien być zbieżny z aktualnym zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.**
- W poszczególnych kategoriach obiektów wymienionych w załączniku, uwzględniając aktualne brzmienie art. 3 pkt 3 i 3a u.p.b., proponuje się wyłączenie z zakresu pojęcia „budowla” ich części niebudowlanych, w tym, określonych rodzajów kabli. Za wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 przyjęto także wyłączenie z opodatkowania podziemnych wyrobisk górniczych rozumianych jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstałą w wyniku robót górniczych.

Czy katalog budowli z załącznika pokrywa się z budowlami podlegającymi dzisiaj opodatkowaniu?

- **W naszej ocenie, nie jest możliwe pełne odwzorowanie w projektowanych przepisach zakresu opodatkowania obowiązującego na gruncie aktualnych regulacji u.p.o.l.** Nie jest to możliwe mając na uwadze nieprecyzyjność regulacji prawa budowlanego, co wyraża się w licznych toczących się sporach podatkowych w odniesieniu do opodatkowania określonych kategorii budowli. Należy więc zakładać, że wprowadzone definicje mogą spowodować zmiany w zakresie opodatkowania, co w niektórych przypadkach może przyczynić się do wzrostu podatku od budowli, a w innych do spadku dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego.
- Kilka przykładów: - silosy (104 KŚT) – budynki; myjnie (103 KŚT) – budynki; wiaty trwałe z gruntem związane (104 KŚT) – budynki; stacje paliw (103 KŚT) – budynki, stacje transformatorowe stałe i mobilne (61 KŚT) – urządzenia; kontenery (68 KŚT) – urządzenia; kioski, budki, baraki (806) – zgodnie z projektowanym załącznikiem to budowle.

Czy projektowany załącznik nie jest zbyt „ogólny” do klasyfikowania poszczególnych rodzajów budowli?

- W załączniku do ustawy będzie wskazanie symbolu KŚT, co umożliwia stosowanie nie tylko ogólnego schematu klasyfikacji (jest w załączniku do u.p.o.l.), ale także objaśnień szczegółowych (nie ma w załączniku do u.p.o.l.)
- Nie ma sensu zamieszczanie w ustawie całej KŚT – wystarczy ogólny schemat klasyfikacji „Obiektów inżynierii lądowej i wodnej”, który to jest rozwinięty w objaśnieniach szczegółowych
- Jeżeli w oparciu o KŚT można klasyfikować środki trwałe na potrzeby amortyzacji, to można też klasyfikować budowle i budynki jako przedmiot podatku od nieruchomości

Czy budowle nie amortyzowane będą podlegały opodatkowaniu?

- Uwzględniając przypadki, w których budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej nie stanowią środków trwałych (nie są ujęte w prowadzonej ewidencji), w projekcie zastrzeżono, że budowle i ich części podlegają opodatkowaniu bez względu na to, czy stanowią środki trwałe w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych i czy dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych (art. 2 ust. 1 pkt 3).
- Rozwiązanie to oznacza, że również w takich sytuacjach budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej będą opodatkowane, a ich prawidłowej kwalifikacji zgodnie z definicją z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz załącznikiem do ustawy będzie dokonywał podatnik, który składa stosowną deklarację lub informację na podatek od nieruchomości. Samodzielnie będzie on też w tej sytuacji określał podstawę opodatkowania takich budowli, stanowiącą zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. ich wartość rynkową. W przypadku ewentualnych trudności związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania, stosownie do art. 4 ust. 7 i 8 u.p.o.l., organ podatkowy ustala tę wartość w drodze opinii biegłego powołanego spośród rzeczoznawców majątkowych.
- Z kolei, gdy podatnik nie posiadający budowli w ewidencji środków trwałych (a więc nie mogący skorzystać z ułatwienia, jakim jest jej identyfikacja poprzez określony kod KŚT), będzie miał problemy z jej prawidłową kwalifikacją na gruncie załącznika do ustawy, będzie on mógł skorzystać z uprawnienia do uzyskania pisemnej informacji z Urzędu Statystycznego w Łodzi.

Zmiany w KŚT a przedmiot podatku od nieruchomości

W projektowanych przepisach przyjęto, że zmiany wprowadzone w KŚT po dniu wejścia w życie ustawy nie powodują zmian w wysokości opodatkowania budynków oraz budowli.

Zmiany te mogą, ale nie muszą, zostać uwzględnione w załącznikach do ustawy.

To ustawodawca zdecyduje o zmianach w przedmiocie podatku od nieruchomości we właściwej formie – zmieniając ustawę podatkową.

Koncepcja III

- **Zgodnie z koncepcją trzecią, zarówno budynki jak i budowle podlegające opodatkowaniu, mogą być wymienione w dwóch załącznikach do ustawy z podaniem ich symbolu KŚT.** W ten sposób, definiując nie tylko budowle, ale i budynki w oparciu o klasyfikację, ograniczone zostaną ciągłe problemy z ustaleniem tego, czy dany obiekt jest budynkiem, czy też budowlą (np. kontenery telekomunikacyjne, silosy, stadiony, stacje transformatorowe).
- Będą one rozstrzygane na pierwszym etapie w oparciu o KŚT i objaśnienia do niej. Następnie, jeżeli w dalszym ciągu będą wątpliwości, istnieje możliwość wystąpienia o opinię do urzędu statystycznego lub Wiążącą Informację Klasyfikacyjną.

Koncepcja III

- Warto podkreślić, że zaprezentowany tryb rozstrzygania tych sporów jest możliwy tylko w razie przyjęcia tej koncepcji, ponieważ zarówno budynki, jak i budowle, są klasyfikowane na podstawie KŚT. W przypadku przyjęcia definicji ogólnej budynku w u.p.o.l. bez podania symbolu KŚT, takiej możliwości nie będzie. Budynek będzie identyfikowany na podstawie jego cech zawartych w definicji, przez co urzędy statystyczne nie będą właściwe do jego klasyfikowania.

Amortyzacja budowli – środków trwałych na potrzeby podatku dochodowego, a ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości

- Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają tylko budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W praktyce opodatkowani są przedsiębiorcy, którzy amortyzują budowle jako środki trwałe na podstawie ustaw o podatkach dochodowych
- Koncepcja II i III koresponduje z zasadami zaliczania przez podatnika budowli do poszczególnych rodzajów środków trwałych i ustalaniu ich wartości początkowej, która jest jednocześnie podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości.
- Podatnik najpierw klasyfikuje budowlę na potrzeby amortyzacji jako środek trwały, a następnie środki trwałe stanowiące budowle (symbol KŚT z załącznika) wykazuje w deklaracji na podatek od nieruchomości.
- Klasyfikacja na potrzeby amortyzacji musi pokrywać z klasyfikowaniem budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Czy ustalanie przedmiotu podatku na podstawie KŚT jest zgodne z Konstytucją?

Sprawa ta była już przedmiotem analizy TK

W wyroku TK z dnia 3 kwietnia 2001 r. (K. 32/99) wskazano, że: „Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że posłużenie się w załączniku do ustawy opublikowanym w Dzienniku Ustaw nomenklaturą i symbolami zaczerpniętymi z klasyfikacji nie narusza sformułowanego w art. 217 Konstytucji wymagania ustawowego normowania prawa daninowego. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, wykorzystanie standardów klasyfikacyjnych i nomenklatury GUS poprzez załączniki do ustawy eliminuje zarzut regulowania materii podatkowej aktami niższej rangi. Na potrzeby ustalenia podatku znaczenie normatywne ma bowiem załącznik rangi ustawowej, a nie klasyfikacja, z której załącznik ten czerpie nomenklaturę.”

Koncepcja III – opodatkowanie budynków

- Opodatkowaniu będą podlegać wszystkie budynki, w tym także nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wysokość opodatkowania budynków – tak jak teraz - będzie zależna do ich rodzaju. Najwyżej będą opodatkowane budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie tejże działalności, a najniższa stawka będzie stosowana w stosunku do budynków mieszkalnych wykorzystywanych w celach mieszkaniowych.
- W skład budynków, w świetle projektu, nie wchodziły obiekty pomocnicze takie jak chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie. Obiekty te, stanowiące budowle, będą podlegały opodatkowaniu, jeżeli będą związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Koncepcja III – wentyl bezpieczeństwa

- Wprowadzenie zmian w klasyfikowaniu budynków i budowli może w niektórych gminach spowodować spadek dochodów z ich opodatkowania.
- Chcąc się przed tym zabezpieczyć proponuje się wprowadzenia swojego „wentyla bezpieczeństwa”. Polega on na tym, że gminie, która będzie miała niższe dochody z opodatkowania budynków i budowli z budżetu państwa w pierwszych latach obowiązywania przepisów zostanie na jej wniosek wypłacona rekompensata.

Koncepcja III

- Za klasyfikowaniem na podstawie KŚT nie tylko budowli, ale i budynków przemawia również to, że w ten sposób mogą zostać zminimalizowane problemy wskazane przez TK w wyroku z dnia 18 października 2023 roku (SK 23/19) dotyczącym opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych.
- Garaż w budynku mieszkalnym powinien być, jak wskazał TK, opodatkowany wg najniższych stawek, tzw. mieszkalnych.
- Realizacja tego nakazu wymaga przede wszystkim określenia tego, co to jest budynek mieszkalny, a obowiązująca ustawa milczy na ten temat. Natomiast jest to pojęcie zdefiniowane w KŚT. Są to „... obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem.”

Która koncepcja jest najlepsza?

Przedmiotem dalszych prac legislacyjnych powinny być koncepcje 2 i 3. W obu, w sposób identyczny, rozwiązany jest zasadniczy problem, jakim jest obecnie brak precyzyjnego kryterium decydującego o tym, co to jest budowla i co się na nią składa (część budowlana i część techniczna). Tego problemu nie rozwiązuje koncepcja 1. Mniej znaczące są problemy związane z podatkowaniem budynków, ale one także zostały uwzględnione, najszerzej w koncepcji 3.

Wydanie wyroku TK z 18 października 2023 r. w sprawie garaży przemawia za przyjęciem koncepcji III.

Wyrok TK dnia 18 października 2023 roku (SK 23/19) dotyczący opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych

- Zasadnicza część sentencji analizowanego wyroku TK brzmi następująco:
- „Art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70):
- - w zakresie, w jakim umożliwiają, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze, są niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- - w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.”
- W II części sentencji TK wskazuje, że przepisy wymienione wyżej w zakresach tam wskazanych, **tracą moc obowiązującą z upływem 31 grudnia 2024 r.**
- Szerzej – L. Etel, Glosa do wyroku TK z 18 października 2023 r. (SK 23/19) w sprawie opodatkowania garaży. „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2024 nr. 2

Jak uwzględnić wyrok TK w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ?

1. Nic nie zmieniać – katastrofa! Budynki i ich części nie są opodatkowane! Czy na pewno?
2. Wprowadzić definicję budynku i jego części lokalu w oparciu o KŚT w załączniku do u.p.o.l.
3. W art. 5 u.p.o.l. wskazać, że garaże w budynkach mieszkalnych (za wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) są opodatkowane wg stawki „mieszkalnej” (**Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) otrzymuje brzmienie: „a) mieszkalnych oraz lokali użytkowych – garaży, o których mowa w art. 3 ust. 4a ustawy – 1,15 zł od 1 mkw powierzchni użytkowej”**) albo
4. W art. 5 u.p.o.l. ustalić stawkę „mieszkalną” dla wszystkich garaży, za wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej albo
5. Wprowadzić w art. 5 stawkę „pozostałą” dla wszystkich garaży, za wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej
6. W art. 5 trzeba wskazać stawkę dla budynków mieszkalnych i części mieszkalnych innych budynków. Podobnie z budynkami „pozostałymi” i „związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej”

Żadne z tych rozwiązań nie jest dobre!!!!

Dziękuję za uwagę