



Warszawa, 30 października 2015 r.
KL/611/245/2531/PP/2015

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W imieniu Konfederacji Lewiatan, w odpowiedzi na pismo z dnia 28 sierpnia 2015 r. (wpływ 31 sierpnia 2015 r.) znak PL-LS.834.71.2015 przekazuję uwagi do propozycji rozwiązań w zakresie prac nad zmianą definicji pojęcia „budowla” w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Z poważaniem,


Henryka Bochniarz
Prezydent Konfederacji Lewiatan

member of **BUSINESSEUROPE**



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa

tel. (+48) 22 55 99 900
fax (+48) 22 55 99 910
lewiatan@konfederacjalewiatan.pl
www.konfederacjalewiatan.pl

NIP 5262353400
KRS 000053779
Sąd Rejonowy dla
m.st. Warszawy w Warszawie
XIII Wydział Gospodarczy KRS



Uwagi Konfederacji Lewiatan do propozycji rozwiązań w zakresie prac nad zmianą definicji pojęcia „budowla” w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

W nawiązaniu do prośby o wyrażenie opinii do wariantów rozwiązań definicyjnych pojęcia „budowla” w podatku od nieruchomości przedstawimy uwagi Konfederacji Lewiatan.

We wstępie pragniemy przedstawić ogólne wytyczne, które w naszej ocenie powinny być brane pod uwagę przy pracy nad definicjami dotyczącymi przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W naszej ocenie definicje te powinny spełniać następujące warunki:

- **powinny być maksymalnie autonomiczne** względem innych gałęzi prawa i systematyk – jako stworzonych na potrzeby inne niż opodatkowanie majątku. Jedynie zupełnie wyjątkowo (gdy inne rozwiązanie nie jest możliwe) można akceptować sytuację, w której definicja odsyła bezpośrednio do innych aktów prawnych. Doświadczenie związane z funkcjonującymi w obecnie obowiązujących przepisach odwołaniami do prawa budowlanego pokazuje, że rozwiązania takiego należy unikać, bowiem każda zmiana przepisów „niepodatkowych” wprowadzana bez zamiaru zmiany zasad opodatkowania może wywołać całkowicie nieprzewidziane skutki fiskalne. Ze względu na cel ustawy (opodatkowanie majątku, a przede wszystkim „nieruchomości”) ewentualne odwołania do innych dziedzin prawa powinny być raczej otwarte na wykorzystanie podstawowej siatki pojęciowej prawa cywilnego (np. pojęcia „własności”), jako najbliższego do celów definicji i języka naturalnego.
- **Powinny zapewniać odpowiedni poziom określoności przedmiotu opodatkowania** – zgodnie z wytycznymi Trybunału Konstytucyjnego z wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. Akt P 33/2009. Celem powinno być więc aby w odpowiednio precyzyjny sposób ustalić granice opodatkowania majątkowego. W świetle art. 217 Konstytucji RP przepis (ustawy) powinien jednoznacznie informować podatnika, co podlega a co nie podlega opodatkowaniu i na jakich zasadach. Definicja pojęcia „budowla” powinna być zatem rozłączna w stosunku do definicji innych przedmiotów (gruntów, budynków), o ile budowle mają podlegać odrębnym zasadom opodatkowania. Jednocześnie granice opodatkowania należy odpowiednio precyzyjnie określić, tak aby nie poddawać opodatkowaniu rzeczy ruchomych.
- **Powinny być neutralne podatkowo** – celem zmian nie powinno być rozszerzenie bądź zawężenie przedmiotu opodatkowania (w stosunku do stanu obecnego), a tym samym zwiększenie lub zmniejszenie obciążeń finansowych, ale stworzenie czytelnych i spójnych zasad na przyszłość i rozstrzygnięcie istniejących obecnie kontrowersji, których źródłem jest niejednoznaczność przepisów.



Odnosząc powyższe do przedstawionych propozycji, przedstawiamy następujące uwagi:

Propozycja 1

Propozycja ta polega na:

- zdefiniowaniu budynku poprzez odwołanie do Prawa budowlanego,
- zdefiniowaniu budowli poprzez: (1) grupę 2 KŚT, (2) wybrane pozycje z innych grup KŚT oraz (3) urządzenia budowlane w rozumieniu Prawa budowlanego, stanowiące jednak zamknięty 6-elementowy katalog.

Zaletą tej propozycji jest wprowadzanie zamkniętego katalogu urządzeń budowlanych, co pozwoli znacznie ograniczyć spory podatników z organami podatkowymi dotyczące tego, czy dane urządzenie jest urządzeniem budowlanym, czy może jedynie urządzeniem technicznym. Pozytywnie oceniamy także to, że w wielu wypadkach (choć niestety nie zawsze) zastosowanie klasyfikacji w sposób łatwy pozwoli na kwalifikowanie obiektów dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co do zasady bowiem przyporządkowywanie obiektów do poszczególnych rodzajów KŚT sprawia podatnikom mniej problemów niż przyporządkowywanie ich do wynikających z Prawa budowlanego definicji budowli i urządzenia budowlanego.

Jednakże z drugiej strony propozycja ta ma szereg poważnych istotnych wad, których usunięcie dopiero sprawi, że kierunek ten będzie można uznać za akceptowalny.

1. Konieczne jest zagwarantowanie neutralności proponowanych zmian poprzez wyeliminowanie ryzyka zwiększenia zakresu opodatkowania w stosunku do stanu obecnego. Istotne jest zatem wprowadzenie listy obiektów, które nie stanowią budowli dla celów podatku od nieruchomości, a na podstawie wykładni językowej załącznika wykorzystującego KST tak mogą zostać zdefiniowane np. kabel w kanalizacji kablowej lub urządzenia na masztach telekomunikacyjnych.
2. Przede wszystkim propozycja nie spełnia warunku „autonomiczności” definicji i potencjalnie generuje dalsze spory związane z różnicami znaczeń i zasad interpretacji w różnych gałęziach prawa. Dotyczy to w szczególności nawiązań w definicjach „budynku” i „urządzenia budowlanego” do ustawy Prawo budowlane. Pożądanym byłoby, aby przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości zdefiniowany był wyłącznie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.
3. Definicja „budowli” polegająca na przywołaniu fragmentu Klasyfikacji Środków Trwałych zawiera pozycję otwartą (rodzaj 291 KŚT POZOSTAŁE OBIEKTY INŻYNIERII LĄDOWEJ I WODNEJ, GDZIE INDZIEJ NIE SKLASYFIKOWANE, INNE NIŻ WYMIENIONE W RODZAJU 290), tj. taką która zawiera bliżej nieokreślone obiekty kwalifikowane do tej pozycji według niesprecyzowanych



w odpowiedni sposób kryteriów. Zatem w tym zakresie propozycja nie spełnia warunku określoności przedmiotu opodatkowania i precyzji definicji.

4. Niezależnie od tego poszczególne pozycje KŚT nie są odpowiednio precyzyjne i właściwe dla celów opodatkowania budowli, względnie obejmują obiekty, które w sposób ewidentny nie powinny być opodatkowane (zgodnie z wymogiem neutralności, o którym była mowa na wstępie). Przykładowo:
 - a) pozycja 210 (rurociągi, linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, przesyłowe) obejmuje, według stanowiącego element załącznika objaśnienia, m.in. *systemy przekaźnikowe, sieci radiowe, telewizyjne lub kablowe, stacje przekaźnikowe (...) oraz infrastrukturę radiokomunikacyjną*. Są tu ujęte elementy techniczne infrastruktury telekomunikacyjnej, które aktualnie nie są kwalifikowane do budowli i nie podlegają opodatkowaniu (np. kable w kanalizacji kablowej), samo zaś pojęcie „infrastruktury telekomunikacyjnej” jest na tyle ogólne, iż powstaje uzasadniona obawa, że może ona obejmować wszystko co służy realizowaniu usług telekomunikacyjnych. Takie podejście zaś trudno uznać za właściwe przy konstruowaniu nowej definicji budowli, a zatem ich włączenie do Załącznika – będące konsekwencją włączenia do niego całej Grupy 2 KŚT, nie spełnia także warunku określoności i neutralności podatkowej propozycji,
 - b) Podgrupa 20 - gdzie wymienia się np. elektrownie i rafinerie - jest to całkowicie sprzeczne z ideą podatku od nieruchomości, który powinien mieć zastosowanie do poszczególnych obiektów, a nie ich zbiorów (zbiorów budynków, budowli, maszyn, urządzeń i wyposażenia - bo takimi zbiorami są właśnie elektrownie i rafinerie oraz inne kompleksowe obiekty przemysłowe). Tak jak opodatkowaniu podlegają budynki a nie osiedla lub miasta, tak podlegają mu poszczególne obiekty elektrowni i rafinerii, a nie elektrownie i rafinerie.
5. Brak krótkiego wprowadzenia w definicji budowli stanowiącego o kilku wspólnych cechach wszystkich budowli, np.: ich związku z gruntem (niekoniecznie trwałym), funkcjonowaniu jako efekt działalności budowlanej, posadowieniu poza budynkiem i odróżnieniu od budynków i obiektów małej architektury. Bez tego rodzaju wprowadzenia rozwinięcie definicji budowli przedstawiałoby się na przykład następująco „budowla to obiekt nie będący budynkiem: budowla na terenie zakładów chemicznych”, co jest przecież niedopuszczalne z legislacyjnego punktu widzenia.
6. Należy usunąć z Załącznika nr 1 opisów do Grupy 2 i Podgrupy 20. Naszym zdaniem wystarczająco obiekty opisane są w poszczególnych Rodzajach.
7. Brak jasnego wyłączenia z opodatkowania wyrobisk górniczych (aktualnie obiekty takie są poza zakresem opodatkowania), tak aby zachować neutralność podatkową zmiany. Na tej samej zasadzie z zakresu definicji należy wyłączyć wymienione w Podgrupie 20 szyby wiertnicze – bowiem są to (nie podlegające opodatkowaniu) wyrobiska górnicze.
8. Brak w Załączniku nr 1 ewentualnych wyłączeń, które zawiera KŚT w poszczególnych Rodzajach („Rodzaj ten nie obejmuje:...”) – w zakresie definicji nie powinny znajdować się obiekty nie objęte



Grupą 2 KŚT, które nie są wymienione w Załączniku 2.

9. Brak objaśnienia do Załącznika nr 1, dotyczącego tego, że:

- a) skonstruowany on został na bazie Klasyfikacji Środków Trwałych z 2010 r. (aby „uniezależnić” definicję ustawową od ewentualnych późniejszych zmian KŚT),
- b) odnosi się do pojedynczych elementów majątku trwałego, spełniających określone funkcje w procesie prowadzenia działalności gospodarczej (ponieważ obiektem nie jest zbiór elementów).

10. Zamieszczenie w Załączniku nr 2 pozycji „Z rodzaju 103 stacje paliw”, w sytuacji gdy:

- a) Rodzaj 103 KŚT nie zawiera „stacji paliw” jako takich, a jedynie „budynki stacji paliw”,
- b) poszczególne nieruchomości stacji paliw (budynki, wiaty, zbiorniki, drogi, place, itp.) wskazane są w innych częściach tej propozycji (pawilony stacji paliw jako spełniające definicję budynku – opodatkowane od powierzchni użytkowej jako budynki, pozostałe obiekty – sklasyfikowane są w poszczególnych rodzajach Grupy 2 KŚT i opodatkowane od wartości jako budowle).

Propozycja 2

Propozycja ta polega na doprecyzowaniu obecnych definicji ustawowych (bez odwoływania się do pojęć prawa budowlanego), a jednocześnie wprowadza do ustawy katalogu pozytywny obiektów opodatkowanych opartego na Klasyfikacji Środków Trwałych.

Naszym zdaniem doprecyzowanie obecnych definicji lub wypracowanie nowych definicji, nie zawierających odesłań do prawa budowlanego, jest rozwiązaniem kierunkowo słusznym (więcej na ten temat w uwagach dot. propozycji 3 i 4). Natomiast uwagi dotyczące wprowadzenia katalogu pozytywnego przedmiotów opodatkowanych, opartego na KŚT, przedstawiliśmy w komentarzu dotyczącym Propozycji 1.

Tym niemniej dokonanie właściwej oceny propozycji będzie możliwe dopiero po zapoznaniu z treścią definicji, albowiem ogólne założenie nie daje możliwości przedstawienia konkretnych uwag.

Propozycja 3

Propozycja polega na opodatkowaniu wyłącznie określonych w ustawie podatkowej elementów majątku przedsiębiorcy – wskazanych kategorii środków trwałych.

Zakładamy, że wskazanie określonych kategorii środków trwałych nie będzie polegało na przytoczeniu wybranych elementów Klasyfikacji Środków Trwałych (na tym bowiem polega Propozycja 2) lecz na stworzeniu zamkniętej listy obiektów (środków trwałych opodatkowanych). Tego rodzaju rozwiązanie można byłoby ocenić pozytywnie, gdyż odpowiednio skonstruowane może spełnić wskazane na wstępie postulaty autonomiczności definicji i określoności przedmiotu opodatkowania pod warunkiem, że dodany



zostanie stosowny, katalog wyłączeń, a więc lista środków trwałych które nie będą stanowiły budowli ponieważ nie stanowią budowli dla celów podatku od nieruchomości również obecnie. Jest to konieczne w celu zagwarantowania neutralności podatkowej nowej definicji budowli. Trzeba mieć jednak świadomość, że w praktyce może ono nastęrczyć w toku prac legislacyjnych sporo problemów wynikających z faktu, iż:

- a) prawidłowo skonstruowana, kompletna lista obiektów nieruchomości podlegających opodatkowaniu może być niezwykle obszerna oraz – w związku ze zmianami technologicznymi – z czasem ulegać dezaktualizacji (mogą powstawać nowe rodzaje obiektów),
- b) nie wszystkie nieruchomości są środkami trwałymi w znaczeniu księgowym i dla celów podatku dochodowego – w niektórych przedsiębiorstwach są one inwestycjami lub jedną z kategorii majątku obrotowego, co jednak nie powinno powodować ich wyłączenia spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości,
- c) odpowiednio, w obrębie środka trwałego definiowanego na potrzeby podatków dochodowych (kompletny i zdalny do używania) mogą wchodzić składniki, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości,
- d) definicje środków trwałych zawarte w przepisach podatkowych i księgowych (Ustawa o Rachunkowości lub MSSF) nie są tożsame,

Podsumowując, dla potrzeb tej propozycji konieczne byłoby szczegółowe doprecyzowanie pojęcia środka trwałego na potrzeby przepisów o podatku od nieruchomości.

Tym niemniej dokonanie właściwej oceny propozycji będzie możliwe dopiero po zapoznaniu się z jej szczegółami, bowiem ogólne założenie nie daje możliwości przedstawienia bardziej skonkretyzowanych uwag.

Propozycja 4

Propozycja polega na stworzeniu autonomicznej, zamkniętej definicji pojęcia „budowla”.

Koncepcja ta stanowi odejście od definiowania przedmiotu opodatkowania za pomocą ustawy niepodatkowej, jaką jest Prawo budowlane. Określenie przedmiotu opodatkowania jedynie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych byłoby dla podatników olbrzymią wartością. Definicja budowli stanowi poza tym katalog zamknięty (w pkt. 2 lit. a), co wychodzi naprzeciw oczekiwaniom Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w ww. wyroku.

Propozycja przedstawiona przez Ministra Administracji i Cyfryzacji nie jest jednak w naszej ocenie optymalna, ponieważ:



- a) stanowi obszerny katalog typów obiektów, przy czym zakres znaczeniowy niektórych z nich jest niesprecyzowany i wymagałby dalszych definicji (np. wolnostojące instalacje przemysłowe i urządzenia techniczne),
- b) nieostre, ogólne kryteria (np. „istotny” wpływ na funkcjonowanie budowli), nakładające się na siebie, mogą powodować liczne wątpliwości w stosowaniu definicji i potencjalne spory,
- c) brak krótkiego wprowadzenia w definicji budowli, stanowiącego o kilku wspólnych cechach wszystkich budowli, w szczególności: ich związku z gruntem (niekoniecznie trwałym), funkcjonowaniu jako efekt działalności budowlanej, posadowieniu poza budynkiem i odróżnieniu od budynków i obiektów małej architektury,
- d) proponowane rozwiązanie odwołuje się do zarzuconej już koncepcji całości techniczno-użytkowej, która była wcześniej źródłem wielu problemów interpretacyjnych,
- e) proponujemy powielenie treści definicji urządzenia budowlanego z Prawa budowlanego tym razem jako lit. b w definicji budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wzorem Propozycji 1 powyżej silnie rekomendowane byłoby zamknięcie 6-elementowego przykładowego katalogu takich urządzeń (zastąpienie słowa „jak” dwukropkiem),
- f) w zakresie zaproponowanego przykładowego katalogu budowli, biorąc pod uwagę treść projektu Kodeksu budowlanego, z którego usunięto z definicji obiektu liniowego wyłączenie dla kabli umieszczonych w kanalizacji, proponujemy dodać do definicji budowli po słowach „obiekty liniowe” zwrot „przy czym kable umieszczone w kanalizacji kablowej nie stanowią obiektu liniowego ani jego części”. Ze względu na usunięcie z proponowanej definicji budowli pojęcia „urządzenie budowlane”, rezygnujemy również z tego pojęcia w treści wyłączenia. W przypadku gdyby zwrot „urządzenia budowlane” pojawił się w treści definicji budowli, za uzasadnione należy uznać uzupełnienie o ten zwrot również treści powyższego wyłączenia. Uzasadnieniem zmiany, podobnie jak wyżej, jest konieczność zachowania obecnego zakresu opodatkowania wynikającego z obecnej definicji budowli i nie rozszerzanie katalogu budowli dla celów podatku od nieruchomości w stosunku do obecnego stanu.
- g) w definicji budowli, w sformułowaniu „za budowlę ani ich części nie uznaje się elementów infrastruktury, które nie są z budowlami trwale związane albo, będąc z nimi trwale związane mogą być od nich odłączone bez ich uszkodzenia lub zniszczenia lub też wymienione bez istotnego wpływu na zgodne z przeznaczeniem funkcjonowanie budowli”, wprowadzono zupełnie nowy warunek, a mianowicie pojęcie „trwałego związku”. Opierając się na wykładni językowej należałoby uznać ponad wszelką wątpliwość, że ani kabel ułożony w kanalizacji kablowej, ani urządzenia na stacjach bazowych nie powinny podlegać opodatkowaniu. Niemniej jednak należy wskazać, iż tego typu wyłączenie z zakresu opodatkowania, posiada charakter ocenny, a tym samym w praktyce mogą wystąpić próby stosowania go odmiennie niż zakładano. Tego typu rozwiązania są szczególnie ryzykowne w zakresie pewności otoczenia podatkowego działalności



operatora telekomunikacyjnego. Dlatego proponujemy usunąć zwrot „bez istotnego wpływu na zgodne z przeznaczeniem funkcjonowanie budowli”. W odmiennym przypadku istnieje ryzyko interpretacji przepisu w taki sposób, że urządzenie zainstalowane na budowli, stanowiłoby również budowlę ponieważ jego odłączenie lub wymiana będzie miała istotny wpływ na funkcjonowanie budowli.

- i) ponadto w pkt. 2 lit. b) należałoby dodać na końcu, następującą treść: „...z wyjątkiem urządzeń zainstalowanych wewnątrz budynku oraz urządzeń, które mogą zostać przeniesione na inny obiekt bez wpływu na ich przydatność funkcjonalną”. Obecne zaproponowane brzmienie przepisu w pkt. 2 lit b) rodzi ryzyko opodatkowania urządzeń technicznych zainstalowanych w budynkach, bo mogą zostać uznane jako urządzenia zapewniające możliwość wykorzystania obiektu (budynku) zgodnie z jego przeznaczeniem (w sytuacji, gdy budynek jest stricte techniczny i nie pełni innej funkcji zgodnie z jego przeznaczeniem). Do tej pory nie budziło wątpliwości, że urządzenie techniczne zainstalowane w budynku, nie stanowi budowli i w związku z tym nie może być objęta omawianym podatkiem.

Ponadto, dla prawidłowej oceny, propozycja powinna być odniesiona do definicji pojęcia „budynek” (naszym zdaniem także to pojęcie należy zdefiniować w nowy sposób w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, bez odwoływania się do Prawa budowlanego). Jednakże uważamy, że propozycja 4 może być dobrą podstawą do dalszych prac.

Zmiany dotyczące podstawy opodatkowania

Ujednoczenie podstawy opodatkowania na zasadzie przyjęcia przez przedsiębiorców wartości początkowej określonej dla potrzeb amortyzacji – zarówno dla budynków jak i budowli, stanowiłoby fundamentalną zmianę zasad opodatkowania budynków, które obecnie opodatkowane są w oparciu o powierzchnię użytkową. **Taka zmiana jest skrajnie niekorzystna dla przedsiębiorców i niemożliwa do zaakceptowania.** Jest on całkowicie sprzeczna z założoną neutralnością zmiany definicji budowli i przy zachowaniu obecnej 2% stawki podatku stosowanej do wartości obiektu, doprowadziłaby do bardzo dużego wzrostu ciężaru podatkowego dla przedsiębiorstw. W szczególnie trudnej sytuacji postawiłoby to przedsiębiorców inwestujących w modernizację swoich budynków, na zmianie najwięcej zaś skorzystałoby właściciele budynków bardzo starych i od dziesiątków lat niemodernizowanych. W istocie zmiana tego rodzaju doprowadziłaby w znacznym stopniu do bezprzedmiotowości podziału przedmiotu opodatkowania na budynki i budowle w przypadku przedsiębiorców.

Naszym zdaniem propozycja ta w żadnym stopniu nie spełnia założeń nowelizacji, które przewidują różne, ale klarowne zasady opodatkowania.

Podsumowując powyższe uważamy, że możliwe do rozważania w dalszych pracach są propozycje nr II i IV, przy zachowaniu przedstawionych w piśmie zastrzeżeń. Jednocześnie z uwagi na opisowy



i częściowo pozostający na wysokim poziomie ogólności charakter przedstawionych propozycji, zastrzegamy sobie możliwość zgłoszenia uwag, w toku dalszych prac.

Konfederacja Lewiatan, 30.10.2015

KL/611/245/2531/PP/2015

