

Jakub Jankowski*
Wiktor Klimiuk**

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI KOMERCYJNYCH – PODATEK DOCHODOWY CZY MAJĄTKOWY?

Streszczenie. Podatek od nieruchomości komercyjnych został wprowadzony do polskiego systemu podatkowego z dniem 1 stycznia 2018 r. w ramach przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W odniesieniu do przedmiotowej konstrukcji prowadzona jest dyskusja co do tego, czy odpowiada ona klasycznemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych. W opracowaniu zostają przeanalizowane najważniejsze cechy konstrukcyjne tego podatku. Udziela się również odpowiedzi na temat możliwości funkcjonowania tego typu konstrukcji w polskim systemie podatkowym z perspektywy prawa konstytucyjnego oraz unijnego.

Słowa kluczowe: minimalny podatek od nieruchomości, podatek majątkowy, podatek dochodowy od osób prawnych

1. WPROWADZENIE (ZARYS PROBLEMU)

Z dniem 1 stycznia 2018 r. ustawodawca wprowadził do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych całkowicie nową instytucję prawa podatkowego w postaci tzw. minimalnego podatku od nieruchomości komercyjnych (CRET). Instytucja ta jest o tyle specyficzna, że nie odpowiada ogólnym cechom konstrukcyjnym podatku dochodowego od osób

* Doktor nauk prawnych, e-mail: j.jankowski@onet.eu (poglądy zaprezentowane w niniejszej publikacji stanowią prywatną opinię autora).

** Doktor nauk prawnych, adwokat, wykładowca na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, e-mail: wiktorklimiuk@gmail.com

prawnych (CIT), gdzie przedmiotem opodatkowania jest dochód (nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania). Z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisy odnośnie do CRET zostały znowelizowane, jednakże nadal przedmiotem opodatkowania nie jest „klasyczny” dochód.

2. CECHY KONSTRUKCYJNE CRET

W świetle art. 24b ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej: u.p.d.o.p.) przedmiotem opodatkowania jest przychód ze środka trwałego będącego budynkiem położonym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, który został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. Przychód ten stanowi ustaloną na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu środka trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia środka trwałego do ewidencji (art. 24b ust. 3 u.p.d.o.p.).

Podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 mln zł (art. 24b ust. 9 u.p.d.o.p.). Stawka podatku wynosi natomiast 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc. CRET nie podlegają natomiast budynki, w których łączny udział oddanej do używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku (art. 24b ust. 7 u.p.d.o.p.).

Podatnicy są obowiązani za każdy miesiąc obliczać CRET i wpłacać go na rachunek urzędu skarbowego w terminie do dwudziestego dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który płacony jest podatek (art. 24b ust. 11 u.p.d.o.p.). Kwotę zapłaconego CRET za dany miesiąc podatnicy odliczają od zaliczki na podatek dochodowy (art. 24b ust. 12 u.p.d.o.p.). Podatnicy mogą przy tym nie wpłacać CRET za dany miesiąc, jeżeli jest on niższy od kwoty miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy (art. 24b ust. 13 u.p.d.o.p.).

Podatnikowi przysługuje prawo do wystąpienia z wnioskiem do organu podatkowego o zwrot CRET nieodliczonego od podatku dochodowego na zasadach ogólnych (art. 24b ust. 15 u.p.d.o.p.).

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.

3. CECHY KONSTRUKCYJNE PODATKÓW DOCHODOWYCH, PRZYCHODOWYCH I MAJĄTKOWYCH A CRET

Z perspektywy właściwej klasyfikacji CRET istotne znaczenie ma podział podatków według kryterium przedmiotu opodatkowania. Zgodnie z tym kryterium można wyróżnić:

- podatki dochodowe,
- podatki przychodowe,
- podatki majątkowe.

W podatkach dochodowych przedmiotem opodatkowania jest dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania. Podatki dochodowe mają na celu dostosowanie wysokości obciążenia podatkowego do sytuacji osobistej podatnika. W przypadku osób prawnych miarą zdolności podatkowej jest rentowność rozumiana jako stosunek zysku do kapitału własnego². Podatki dochodowe uwzględniają w dużym stopniu indywidualną zdolność płatniczą³. Podatek dochodowy może być zatem pobrany dopiero wtedy, gdy dochód przedsiębiorstwa pokrywa przynajmniej pewne minimum związane z podstawowymi elementami funkcjonowania przedsiębiorstwa⁴. Podatki przychodowe w założeniu są świadczeniami, które obciążają wszystkie przychody osiągnięte przez ten sam podmiot bez uwzględnienia kosztów ich uzyskania. Przyjmuje się domniemanie osiągnięcia dochodu⁵. Przedmiotem opodatkowania jest obrót albo inne znamiona, które świadczą o rozmiarach osiągniętych przez podatnika dochodów⁶. Podstawą opodatkowania jest suma należności z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu⁷. Podatki te obciążają zatem źródło, z którego płyną wartości pieniężne, i nie uwzględniają finalnej sytuacji osobistej podatnika⁸. Podatki przychodowe mogą obciążać każdą (np. podatek VAT) lub tylko jedną (np. podatek akcyzowy) fazę obrotu⁹.

² H. Litwińczuk, *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, wyd. 7, Warszawa 2013, s. 66.

³ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 41.

⁴ I. Górowski, *Sprawiedliwe opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw jako determinanta wzrostu gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2012, nr 26, s. 21.

⁵ A. Komar, *Finanse publiczne*, Warszawa 1994, s. 118.

⁶ H. Dzwonkowski, *Podstawowe pojęcia i instytucje podatków oraz prawa podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012, s. 63.

⁷ L. Etel, *Prawo podatkowe – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, wyd. 2, Warszawa 2008, s. 39.

⁸ H. Dzwonkowski, op. cit., s. 63.

⁹ Ibidem.

Przedmiot opodatkowania w przypadku podatków majątkowych można podzielić na cztery grupy:

a) podatki od posiadania majątku (np. podatek od nieruchomości lub podatek od środków transportowych),

b) podatki od przyrostu majątku (zwiększenie masy majątkowej będącej w dyspozycji podatnika w drodze przyłączenia do niej składników majątkowych wcześniej do niej nienależących, np. podatek od spadków i darowizn),

c) podatki od wzrostu wartości majątku (wzrost wartości określonych przedmiotów majątkowych),

d) podatki od transformacji substancji majątkowej (zamiana rzeczy lub praw majątkowych na inne rzeczy lub prawa majątkowe, np. podatek od czynności cywilnoprawnych)¹⁰.

Rozpoczynając analizę konstrukcji CRET, pierwszym skojarzeniem byłby zapewne podatek majątkowy. Przedmiotem opodatkowania jest bowiem środek trwały. Podstawa opodatkowania odnosi się natomiast do wartości nieruchomości, a więc wartości stałej, majątkowej, analogicznie jak jest to stanowione np. w podatku od nieruchomości, który bez wątplenia jest podatkiem majątkowym. Ponadto zapłata CRET ma wpływ na zmniejszenie podatku dochodowego, co jest typową cechą innych podatków majątkowych w obowiązującym systemie prawnym¹¹.

Należy jednak zauważyć, że opodatkowaniu CRET podlegają tylko te środki trwałe, które zostały oddane w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. W konsekwencji CRET nie jest podatkiem majątkowym opartym na kryterium posiadania majątku. Ustawodawca obejmuje bowiem tym podatkiem wyłącznie budynki, które zostały oddane podmiotom trzecim do używania na podstawie stosownych umów cywilnoprawnych. Przyjmuje się zatem domniemanie, że budynki te generują określone przychody (przyływ strumieni pieniężnych) dla podatnika, co jest cechą charakterystyczną podatków przychodowych.

Przedmiotem opodatkowania nie jest więc wartość początkowa środka trwałego, lecz określony poziom strumieni przepływów pieniężnych wygenerowany przez oddanie takiego środka trwałego do używania. Ustawodawca posługuje się zwrotem „przychody ze środka trwałego będącego

¹⁰ B. Brzeziński, op. cit., s. 46.

¹¹ M. Jamroży, S. Kudert, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, wyd. 2, Warszawa 2013, s. 20 i n.

budynkiem”, podstawą opodatkowania jest natomiast suma należności z tytułu działalności podlegającej opodatkowaniu. Przedmiotem opodatkowania dla celów CRET nie jest również przyrost majątku, wzrost wartości majątku czy transformacja substancji majątkowej.

Argument, że CRET, podobnie jak inne podatki majątkowe, wpływa na zmniejszenie CIT, tylko częściowo potwierdza tezę o „rzekomym” majątkowym charakterze CRET. O ile bowiem typowe podatki majątkowe pomniejszają podatek dochodowy w drodze zaliczenia do kosztów podatkowych, o tyle CRET podlega ewentualnemu rozliczeniu z CIT na poziomie kalkulacji wysokości miesięcznej zaliczki na podatek dochodowy. Należy zauważyć, że ewentualne obciążenie podatnika CIT podatkiem CRET może wcale nie wystąpić, jeżeli podatnik CIT wygeneruje odpowiednio wysoki poziom dochodów podatkowych. Wówczas CRET może w ogóle nie być należny. Ta specyficzna współzależność CRET i CIT nie występuje w przypadku innych podatków majątkowych i zbliża CRET do konstrukcji podatków opartych na dochodzie¹².

CRET nie spełnia zatem podstawowych warunków uznania go za podatek majątkowy. Do rozstrzygnięcia pozostaje kwestia możliwości uznania tej konstrukcji za podatek przychodowy. Kwalifikacja CRET jako podatku przychodowego jest dyskusyjna z co najmniej kilku powodów.

Po pierwsze, CRET uwzględnia finalną sytuację podatnika, ponieważ w przypadku wystąpienia straty podatkowej (a co za tym idzie, braku możliwości rozliczenia CRET z CIT) podatnikowi przysługuje prawo do wystąpienia do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot CRET. Podatek ten realizuje więc postulaty oceny indywidualnej zdolności płatniczej podatnika. Sytuacja taka nie występuje natomiast w konstrukcji podatków przychodowych.

Po drugie, umieszczenie CRET w ramach przepisów u.p.d.o.p. wskazuje przynajmniej częściowo na rzeczywisty cel ustawodawcy co do zaklasyfikowania tej konstrukcji do konkretnej kategorii podatku¹³. Z uzasadnienia do projektu nowelizacji przepisów wprowadzających CRET można wywnioskować, że celem tego podatku jest opodatkowanie rzeczywistych zysków (stopy zwrotu z inwestycji) uzyskiwanych przez podatników inwestujących

¹² A. Werner, *Nieustające reformy opodatkowania dochodów osób prawnych – perspektywa istotnych zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2012–2017*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1, s. 14.

¹³ B. Pahl, *Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego w Polsce*, „Studia Elckie” 2007, nr 9, s. 195.

w nieruchomości¹⁴. Ustawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej odwołuje się przy tym wprost do „dochodu podatnika”¹⁵. Nie jest to przy tym „klasyczny” dochód jak dla celów CIT, tj. nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania¹⁶. W uzasadnieniu do projektu ustawy nowelizującej wskazuje się, że dochód podatkowy został ustalony w sposób uproszczony jako stopa zwrotu z inwestycji wynosząca w skali roku maksymalnie ok. 2,21% wartości tej inwestycji¹⁷. CRET opiera się zatem na ustawowym ustaleniu wysokości dochodu podatkowego z pominięciem alokacji przychodów i kosztów podatkowych do prowadzonej działalności gospodarczej. Określona wysokość poziomu opodatkowania (ustawowy poziom rentowności z inwestycji) odnosi się do rzeczywistych zysków, których można by zasadnie oczekiwać przy prowadzeniu określonego rodzaju działalności¹⁸. Należy przy tym zauważyć, że wysokość dochodu podatkowego dla celów CRET ma charakter minimalny. Jeżeli więc podatnik osiągnie w CIT dochód w wysokości równej lub wyższej w stosunku do ustawowego poziomu określonego dla celów CRET, to wówczas CRET będzie dla niego neutralny.

CRET jest obliczany od hipotetycznego dochodu z najmu, na podstawie wartości początkowej nieruchomości. Zakładając, że wynajem nieruchomości powinien przynosić dochód z inwestycji, można go obliczyć na podstawie wartości zaangażowanego kapitału¹⁹. W perspektywie ekonomicznej CRET nawiązuje do koncepcji opodatkowania tzw. zysków

¹⁴ Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 1878/VIII kadencja (dalej: uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej), <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=1878> (dostęp: 16.08.2018).

¹⁵ „Celem przyjętej formuły jest rzeczywiste opodatkowanie uzyskiwanego przez podatników inwestujących w nieruchomości komercyjne zwrotu z takiej inwestycji, czyli – posługując się kategoriami podatkowymi – właśnie dochodu podatnika” (uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, s. 32).

¹⁶ Zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. dochodem jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym.

¹⁷ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, s. 32.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ A. Pokojska, K. Jędrzejewska, *Rocznie właściciele galerii i biurowców zapłacą 0,5 proc. ich wartości*, „Dziennik Gazeta Prawna” 10.07.2017.

normatywnych²⁰. U podstaw tej koncepcji konstrukcji leży założenie, że przedsiębiorca powinien zapłacić jakiś minimalny podatek dochodowy, gdy wykorzystuje majątek o dużej wartości²¹. Dla celów CRET przyjmuje się zatem fikcję prawną, że sam fakt bycia właścicielem i wykorzystywania w prowadzonej działalności majątku o określonej wartości i rodzaju generuje dochód podatkowy²². CRET przypomina więc inne koszty stałe, jakie musi ponosić przedsiębiorstwo, niezależnie od aktualnej koniunktury. Jest to zatem ekwiwalentny podatek dochodowy, gdzie przedmiotem opodatkowania jest zysk normatywny, określony na poziomie ustawowym jako naturalna stopa zwrotu z kapitału.

4. KONSTRUKCJA CRET W KONTEKŚCIE PRAWA UNIJNEGO

W odniesieniu do powyższej kwestii należy rozważyć kilka aspektów. Najpoważniejszym zarzutem stawianym omawianej konstrukcji jest ryzyko naruszenia przepisów o dozwolonej pomocy publicznej. Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej²³ wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Aby rozstrzygnąć ten dylemat, należy zweryfikować, czy CRET ma charakter selektywny, tj. czy ustawodawca, wprowadzając ten podatek, chciał zapewnić określonym podatnikom przewagę konkurencyjną względem innych. Ustawodawca, konstruując dany podatek, może bowiem w sposób zamierzony i celowy zwolnić od podatku pewną część podatników – małych i średnich przedsiębiorców, a czyni to kosztem zasobów Skarbu Państwa, co należałoby uznać za pomoc publiczną dla określonej grupy przedsiębiorców.

Przyjęty w CRET sposób opodatkowania wynika ze wskazanej wyżej idei, którą jest opodatkowanie na minimalnym poziomie zysków, których można by zasadnie oczekiwać przy prowadzeniu określonego rodzaju

²⁰ I. Górowski, op. cit., s. 24.

²¹ T. Grzybowski, *Opodatkowanie CIT od 1 stycznia 2018 r. – korekty systemowe czy kryzys konstrukcji? (wybrane zagadnienia)*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1, s. 41.

²² Ibidem.

²³ Dz.Urz. UE C 2012, Nr 326, s. 47.

działalności. W wielu przypadkach podatnicy posiadający wynajmowane nieruchomości komercyjne o znacznej wartości rynkowej nie wykazują dochodów do opodatkowania lub wykazują dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest zazwyczaj podejmowanie przez podatników działań optymalizacyjnych, określanych jako unikanie opodatkowania²⁴. Ustawodawca motywuje zatem wprowadzenie CRET koniecznością zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej wśród największych podatników inwestujących w nieruchomości. Należy przy tym zauważyć, że wyłączenie pewnej grupy podatników (posiadających nieruchomości o wartości niższej niż 10 mln zł) z zakresu stosowania omawianej regulacji nie jest równoznaczne z rezygnacją z opodatkowania dochodów tych podmiotów, ponieważ ci podlegają opodatkowaniu na dotychczasowych zasadach podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ze względu na wartość posiadanych aktywów podmioty te nie są jednak uznawane przez ustawodawcę za grupę narażoną na stosowanie nieuczciwych (agresywnych) praktyk podatkowych. Warto wspomnieć, że obecna praktyka orzecznicza Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) wskazuje, iż w dzisiejszym stanie harmonizacji unijnego prawa podatkowego odnośnie do podatków sektorowych państwa członkowskie mają swobodę w ustanawianiu systemu opodatkowania, który uznają za najodpowiedniejszy; także stosowanie opodatkowania progresywnego zależy od uznania każdego państwa członkowskiego²⁵. CRET jest z kolei podatkiem dochodowym sektorowym, gdzie progiem opłacalności, a więc pojawienia się realnego dochodu, jest wskazana w ustawie wartość, powyżej której nalicza się podatek; *de facto* jednak żaden podmiot nie jest zwolniony, ponieważ podmioty poniżej wskazanego progu w sensie prawnym nie uzyskują dochodu z nieruchomości. TSUE wskazywał przy tym, że ustawa wprowadzająca podatek sektorowy z progresywną skalą opartą na obrocie, zmierzająca do opodatkowania podatników mających zdolność płatniczą, która „przewyższa ogólny obowiązek podatkowy”, nie ma charakteru dyskryminacyjnego, lecz obiektywny²⁶.

Podsumowując rozważania w zakresie niedopuszczalnej pomocy publicznej, nie sposób uznać, że konstrukcja CRET dyskryminuje w sposób bezpośredni lub pośredni jakąkolwiek grupę podatników ze względu na selektywny charakter podatku. Należy przy tym zauważyć, że zasadnicze wątpliwości co do zgodności powyższego podatku z prawem unijnym odnosiły

²⁴ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy nowelizującej, s. 31.

²⁵ Wyrok TSUE z dnia 3 marca 2020 r. w sprawie *Vodafone*, sygn. C75/18, pkt 49.

²⁶ *Ibidem*, pkt 50 i 51.

się do brzmienia przepisów dotyczących CRET według stanu prawnego na 1 stycznia 2018 r. Komisja Europejska (KE) w lutym 2018 r. zgłosiła zastrzeżenia do art. 24b u.p.d.o.p. jako potencjalnie niezgodnego z unijnymi regulacjami dotyczącymi pomocy publicznej²⁷. W wyniku roboczych konsultacji z KE została złożona autopoprawka rządowa nowelizująca dotychczasowe brzmienie art. 24b u.p.d.o.p., której celem było usunięcie ewentualnych niezgodności z prawem unijnym. Złożona autopoprawka rządowa wprowadzała następujące modyfikacje w ówczesnej konstrukcji CRET:

- opodatkowanie CRET tylko tych budynków (ich części), które są oddane do odpłatnego używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu itp.;

- zmiana sposobu stosowania progu 10 mln zł wartości budynku, do którego CRET nie ma zastosowania, poprzez odejście od stosowania tego progu w odniesieniu do każdego budynku (jedna kwota wolna dla podatnika, a nie na każdy budynek) – próg ten będzie przysługiwał podatnikowi niezależnie od liczby posiadanych budynków;

- objęcie CRET wszystkich budynków z jednoczesnym wprowadzeniem wyłączenia dla budynków mieszkalnych oddanych do używania w ramach programów rządowych i samorządowych dotyczących budownictwa społecznego (w zakresie dopuszczalnym przepisami o pomocy publicznej);

- wprowadzenie możliwości odzyskania nadpłaconego CRET po potwierdzeniu przez organ podatkowy, że warunki transakcji z podmiotami powiązаныmi odpowiadają warunkom rynkowym;

- wprowadzenie szczególnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania dotyczącej CRET²⁸.

Drugą kwestią do przeanalizowania jest zagrożenie naruszenia unijnego zakazu nakładania nowych podatków obrotowych, a mianowicie tego, czy CRET jest objęty wyjątkiem z art. 401 Dyrektywy 2006/112/WE Rady²⁹

²⁷ A. Rogulski, A. Cieślak-Wróblewska, *Podatek od galerii nie spodobał się w Brukseli*, „Rzeczpospolita” 13.02.2018.

²⁸ Komunikat Ministerstwa Finansów z dnia 6 kwietnia 2018 r. – Ustalenia z KE ws. minimalnego podatku dochodowego od nieruchomości komercyjnych, https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/ustalenia-z-ke-ws-minimalnego-podatku-dochodowego-od-nieruchomosci-komercyjnych?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_6Wwm%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_6Wwm_ (dostęp: 18.12.2019).

²⁹ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347/1).

(dalej: Dyrektywa VAT), zezwalającym na wprowadzenie przez kraj członkowski innych podatków niż podatki obrotowe. Wprawdzie z dokonanej wcześniej analizy wynika, że CRET nie jest podatkiem obrotowym, ale ponieważ Dyrektywa VAT nie definiuje pojęcia podatku obrotowego, należy zbadać, czy definicję taką można wywnioskować na podstawie dorobku orzeczniczego TSUE. Trybunał w licznych wyrokach zajmował się kwestią stosowania przepisu art. 401 Dyrektywy VAT³⁰, wydaje się jednak, że najadekwatniejsze w zakresie podatku CRET jest orzeczenie z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*.

W przedmiotowej sprawie Trybunał rozpatrywał kwestię, czy podatek IRAP, będący regionalnym podatkiem od produkcji nakładanym na terenie Włoch, nie jest sprzeczny ze wspólnotowym zakazem nakładania krajowych podatków obrotowych innych niż VAT. W opinii Rzecznika Generalnego TSUE, jako podatek obciążający transakcje, jest podatkiem obrotowym w rozumieniu Dyrektywy VAT, nawet jeżeli wykazuje pewne różnice w stosunku do podatku VAT, np. brak zwrotu podatku naliczonego. TSUE uznał jednak, że w rozumieniu Dyrektywy VAT podatkiem obrotowym jest podatek podobny do podatku VAT i jako taki musi spełniać najważniejsze cechy podatku VAT, takie jak:

- generalny sposób stosowania podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi;
- ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi;
- pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji;
- odliczenie od podatku należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie;
- końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument³¹.

Przede wszystkim jednak TSUE zwrócił uwagę na konieczność obciążenia podatkiem konsumenta i właśnie z powodu braku takiego

³⁰ Na przykład wyrok TSUE z dnia 13 lipca 1989 r. w sprawie C-93/88 *Wisselink en Co. BV and others*; wyrok TSUE z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie C-73/85 *Kerrutt vs Finanzamt Moenchengladbach Center*; wyrok TSUE z dnia 27 listopada 1985 r. w sprawie C-295/84 *Rousseau Wilmot vs SA, Caisse de Compensation de l'Organisation Autonome Nationale de l'Industrial et du Commerce (Organic)*; wyrok TSUE z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-200/90 *Dansk Denkavit ApS i P. Poulsen Trading ApS*.

³¹ Wyrok TSUE z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, pkt 28.

obciążenia w przypadku IRAP zdecydował o uznaniu go za podatek zgodny z Dyrektywą VAT³².

Z analizy orzeczeń TSUE wynika zatem, że nie można uznać CRET za podatek obrotowy w rozumieniu Dyrektywy VAT. Podatek ten ma charakter jednofazowy oraz nie obciąża wyłącznie wartości dodanej czy konsumenta.

5. KONSTYTUCYJNOŚĆ PODATKU CRET

5.1. Zasada powszechności i równości opodatkowania a CRET

W odniesieniu do kwestii konstytucyjności konstrukcja CRET powinna być rozpatrywana przede wszystkim z perspektywy zasady powszechności oraz równości opodatkowania. W myśl art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³³ (dalej: Konstytucja RP) „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Stosownie natomiast do art. 32 ust. 1 Konstytucji RP „Wszyscy są wobec prawa równi”.

Krytycy nowej instytucji wskazują, że jej przepisy naruszają omawiane przepisy Konstytucji RP, gdyż faktycznie zwalniają z podatku znaczną część przedsiębiorców, którzy dzięki temu nie są zobowiązani do ponoszenia ciężaru podatkowego. Po pierwsze, nowe regulacje mają zapewnić realne opodatkowanie rzeczywistego dochodu i uniemożliwić unikanie opodatkowania. Ponoszenie ciężarów fiskalnych nieadekwatnych do rozmiaru i skali prowadzonej działalności poprzez wykorzystywanie luk prawnych i niedoskonałości przepisów narusza bowiem konstytucyjną zasadę powszechności i równości opodatkowania.

Po drugie, nadinterpretacją art. 84 Konstytucji RP byłoby uznanie, że ustawodawca nie może wyłączyć spod opodatkowania niektórych grup podatników. Artykuł 217 Konstytucji RP wprost przyznaje ustawodawcy prawo do określania „podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”. W praktyce trudno znaleźć podatek, który byłby bezwzględnie i absolutnie powszechny – ustanowienie kwot wolnych od podatku, progów podatkowych, a także zwolnień jest częścią kreowania polityki finansowej państwa. W związku z powyższym ustawodawca może,

³² Trybunał odnosił się do obowiązującej wówczas Szóstej Dyrektywy, wyrok jest jednak aktualny także na gruncie Dyrektywy VAT.

³³ Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.

a niejednokrotnie powinien ustalać progi i zwolnienia podatkowe. Do podobnego problemu odniósł się Trybunał Konstytucyjny (TK) w wyroku z dnia 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12³⁴. W przedmiotowej sprawie TK ocenił zgodność Ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (tzw. podatek od miedzi i srebra) z przepisami art. 20, 64 i 84 Konstytucji RP. W zakresie zarzutu naruszenia powszechności opodatkowania Trybunał przytoczył art. 84 Konstytucji RP i dorobek orzecznictwa TK dotyczącego zdefiniowania powszechności. Trybunał uznał, że z art. 84 nie należy wywodzić dyrektywy powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym, a zatem wymogu objęcia podatkiem wszystkich sfer aktywności jednostki, czyli wszystkich potencjalnych zjawisk ekonomicznych. Oznacza to, że dopuszczalne jest np. nieobjęcie jakiejś wyodrębnionej kategorii dochodu opodatkowaniem, przy czym brak obowiązku ponoszenia tego ciężaru musi – zgodnie z zasadą równości opodatkowania – dotyczyć wszystkich podatników mających wspólną cechę istotną. Naruszeniem zasady powszechności byłoby więc oznaczenie cech indywidualnych danego podatnika, nie jest natomiast naruszeniem wskazanie takiego przedmiotu opodatkowania, który spełniałby tylko jeden podatnik. Jest bowiem możliwe, że pojawią się też inni podatnicy, którzy będą spełniali warunki wymienione w ustawie, czyli wydobywali określone kopaliny, i wtedy także te podmioty zostaną objęte podatkiem.

Rozważania Trybunału Konstytucyjnego w tym zakresie można odnieść i do CRET. Również w tym przypadku, przede wszystkim odnosząc się do krytyki związanej z potencjalnym naruszeniem art. 84 Konstytucji RP, należy wskazać, że ograniczenie liczby podatników ma charakter systemowy i jest zależne od cechy określonej rodzajowo, a nie indywidualnie, konkretnie zaś od osiąganego przychodu. Baza podatników jest zmienna i poszczególne podmioty w miarę zmiany ich przychodu mogą zostać wyłączone z obowiązywania podatku lub nim objęte. Ponieważ podmiot opodatkowania nie został w żaden sposób wskazany indywidualnie, nie można tu dostrzec naruszenia art. 84 Konstytucji RP.

5.2. Pozostałe aspekty konstytucyjności CRET

W odniesieniu do podatku od wydobycia kopalin strony skarżące w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zarzucały również konstrukcji tego podatku:

³⁴ <http://otkzu.trybunal.gov.pl/>

- podwójne opodatkowanie w sensie prawnym tego samego dochodu, co miało stanowić naruszenie wolności działalności gospodarczej zawartej w art. 20 Konstytucji RP³⁵;
- konfiskacyjny charakter podatku, który miał konsumować większą część dochodu i naruszać tym samym prawo do własności wynikające z art. 64 Konstytucji RP³⁶.

5.2.1. Dopuszczalność podwójnego opodatkowania dochodów

Trybunał w swoim wyroku rozróżnił podwójne opodatkowanie w znaczeniu ekonomicznym i prawnym. Ujęcie ekonomiczne to sytuacja, gdy ten sam dochód lub majątek należący do dwóch lub więcej podmiotów opodatkowany jest co najmniej dwukrotnie (kryterium przedmiotowe). Ujęcie prawne występuje natomiast w przypadku obciążenia podatkiem dochodu lub majątku należącego do tego samego podmiotu podatkowego (kryterium przedmiotowe i podmiotowe). Następnie TK zauważył, że Konstytucja RP nie wprowadziła zasady zakazu podwójnego opodatkowania (czy to w sensie ekonomicznym, czy prawnym). Podwójne opodatkowanie jest „sprzeczne” tylko z rozwiązaniami prawnymi zawartymi w samej u.p.d.o.p. Jest to zatem zasada wyłącznie o randze ustawowej, a nie konstytucyjnej. Potencjalna niezgodność podwójnego opodatkowania dochodu z Konstytucją może więc powstać dopiero wtedy, gdy prowadzi do nadmiernej (nieproporcjonalnej) ingerencji w prawa majątkowe podatnika. Warunek podwójnego opodatkowania jest zatem trudny do spełnienia, a co więcej, nawet w przypadku wystąpienia nie jest on samodzielnie przyczyną niezgodności z ustawą zasadniczą.

Powyższe rozważania TK, choć mogą się wydawać nieco enigmatyczne i ogólnikowe, to jednak ze względu na stan faktyczny sprawy (konstytucyjność konstrukcji podatku od miedzi i srebra) mają istotne znaczenie dla możliwości (dopuszczalności) funkcjonowania CRET w systemie podatkowym.

³⁵ Podatek od miedzi i srebra (obok podatku dochodowego od osób prawnych) obciąża dochody podmiotów wydobywających miedź i srebro, jednakże ustawa o podatku od kopalni nie tylko nie wprowadza wyłączenia dochodów z tej działalności z opodatkowania podatkiem dochodowym, lecz również nie pozwala na uwzględnienie uiszczonych kwot podatku od miedzi i srebra w kosztach uzyskania przychodu).

³⁶ Według wycień wnioskodawców (skarżących) zsumowany podatek dochodowy od osób prawnych i podatek od wydobycia niektórych kopalni (dalej: podatek od miedzi i srebra) sięga 60% zysku podmiotu (KGHM).

Z przedmiotowego wyroku TK wynika, że dopuszczalne jest stworzenie podatku sektorowego przewidującego równoległe opodatkowanie w stosunku do podatku dochodowego albo ustanowienie dodatkowego opodatkowania o charakterze uzupełniającym opodatkowanie dochodu „na zasadach ogólnych”³⁷. CRET jest niewątpliwie mechanizmem dodatkowego opodatkowania o charakterze uzupełniającym opodatkowanie dochodu na zasadach ogólnych. Zapłacony CRET jest bowiem rozliczany z podatkiem dochodowym, a w przypadku braku takiej opcji ze względu na wygenerowanie zbyt niskiego dochodu w CIT podatnikowi przysługuje prawo do wystąpienia z wnioskiem o zwrot zapłaconego CRET. Nawet gdyby przyjąć brak neutralności CRET w stosunku do podatku dochodowego (brak przywołanych mechanizmów odliczalności), nie oznaczałoby to niekonstytucyjności tej konstrukcji³⁸. Trybunał nie wyklucza bowiem funkcjonowania podatku sektorowego przewidującego równoległe opodatkowanie w odniesieniu do dochodów wygenerowanych przez podatnika CIT. Wystarczające będzie przy tym, aby dochody w podatku sektorowym zostały określone odmiennie niż w u.p.d.o.p.³⁹ W CRET dochody zostały określone w sposób uproszczony jako stopa zwrotu z inwestycji w nieruchomości na podstawie jej wartości. Posługiwanie się przy konstrukcji CRET zwrotami w rodzaju „przychody ze środka trwałego będącego budynkiem” (przedmiot opodatkowania) oraz „suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 mln zł” (podstawa opodatkowania) dla określenia zakresu dochodu z tzw. zysków normatywnych jest jak najbardziej dopuszczalne⁴⁰.

TK ograniczył przy tym kwestię podwójnego opodatkowania dochodu wyłącznie do analizy przepisów u.p.d.o.p. z pominięciem konstrukcji innych podatków. Kwestia podwójnego opodatkowania dochodu z perspektywy konstytucyjności CRET powinna być zatem ograniczona wyłącznie

³⁷ Podatek od miedzi i srebra nie był mechanizmem dodatkowym (uzupełniającym) w stosunku do CIT, lecz niezależnym i odrębnym podatkiem sektorowym.

³⁸ Przepisy u.p.d.o.p. wyłączały możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zapłaconego podatku od miedzi i srebra czy też odliczenia go od dochodu bądź podatku.

³⁹ W podatku od wydobycia kopaliny dochody zostały określone w sposób ryczałtowy, tj. w wysokości szacunkowej uzależnionej od uśrednionej ceny rynkowej kopaliny i ilości wydobytej miedzi lub srebra.

⁴⁰ W podatku od wydobycia kopaliny podstawę opodatkowania określano poprzez szacunkową wielkość przychodów uzyskanych ze sprzedaży wydobytej kopaliny (iloczyn ilości wydobytej kopaliny oraz jej średniej ceny rynkowej z uwzględnieniem współczynników określających stawkę podatku).

do ujęcia prawnego (tożsamości zobowiązania podatkowego w sensie przedmiotowym i podmiotowym)⁴¹. Dla analizy konstytucyjności nie ma więc znaczenia, że dany dochód podatnika jest obciążony dwoma różnymi podatkami z odmiennych tytułów prawnych (podwójne opodatkowanie dochodu w znaczeniu ekonomicznym).

5.2.2. Konfiskacyjny charakter podatku

Trybunał Konstytucyjny uznał, że łączne obciążenie zysku podatnika zsumowanym CIT i podatkiem od miedzi i srebra w wysokości 60% nie ma charakteru konfiskacyjnego. TK zaznaczył wyraźnie, że kwestia wysokości podatku pozostaje poza zakresem jego kompetencji. Prowadzenie polityki podatkowej, wyznaczanie jej kierunków i administrowanie finansami publicznymi leży bowiem w gestii ustawodawcy i władzy wykonawczej. Trybunał podkreślił, że podatek od miedzi i srebra nie obciąża bezpośrednio dochodu podatnika, ponieważ może być przynajmniej częściowo przerzucony na klientów wskutek podniesienia ceny sprzedawanej kopaliny. Podkreślono również, że konstrukcja podatku kopalnianego uwzględnia kwestię zdolności płatniczej podatnika, gdyż wysokość stawki podatkowej jest powiązana z ceną miedzi i srebra na rynkach światowych⁴². Jednocześnie TK, uzasadniając brak konfiskacyjności podatku kopalnianego, zauważył, że konstrukcja podatku od miedzi i srebra odwołuje się do koncepcji tzw. renty surowcowej – stałej opłaty na rzecz państwa za korzystanie z dóbr naturalnych zlokalizowanych na terytorium kraju.

CRET w zakresie, w jakim nie podlegał rozliczeniu z CIT i nie został podatnikowi zwrócony, może być przynajmniej częściowo przerzucony na usługobiorcę (najemcę nieruchomości). CRET uwzględnia także zdolność płatniczą podatnika, ponieważ przewiduje opodatkowanie zysków z najmu nieruchomości jedynie na minimalnym, ustawowo określonym poziomie. W przypadku wygenerowania odpowiednio wysokiego dochodu w CIT zobowiązanie podatkowe w CRET nie wystąpi. Podatek ten stanowi

⁴¹ W przypadku CIT i podatku od wydobycia kopaliny nie dochodziło do podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, ponieważ przedmiotem opodatkowania w podatku kopalnianym jest wydobycie miedzi i srebra, a nie środki finansowe uzyskane ze sprzedaży tych kopaliny.

⁴² Wysokość stawki podatkowej została ograniczona poprzez wskazanie maksymalnych wartości (16 000 zł za tonę miedzi oraz 2100 zł za kilogram srebra). W przypadku wzrostu cen miedzi i srebra na rynkach światowych większa część zysków podmiotów wydobywających surowce nie będzie podlegała podatkowi kopalnianemu.

również w pewnym sensie opłatę za korzystanie z szeroko rozumianej infrastruktury państwowej, której to opłaty wysokość jest stała i niezależna od aktualnej koniunktury gospodarczej⁴³.

Analizując niniejsze cechy CRET w kontekście omawianego wyroku TK, nie sposób uznać, że podatek ten ma charakter konfiskacyjny i stanowi nadmierną ingerencję w prawo własności podatnika. Sposób ustalenia przedmiotu i podstawy opodatkowania CRET jest wyrazem polityki ustawodawcy zmierzającej do uszczelnienia systemu podatkowego, która nie może być przedmiotem kontroli w ramach postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

6. PODSUMOWANIE

CRET nie jest klasycznym podatkiem majątkowym, lecz podatkiem dochodowym, który zakłada opodatkowanie dochodów według koncepcji zysków normatywnych. Rozwiązanie to może stanowić atrakcyjne narzędzie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania ze względu na brak istotniejszych ograniczeń na poziomie prawa unijnego. Również dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego pozwala na przyjęcie tezy o konstytucyjności koncepcji CRET na gruncie polskiego prawa podatkowego. Zakładając, że CRET okaże się efektywnym narzędziem fiskalnym, ustawodawca może zdecydować o zastosowaniu tej koncepcji podatku do coraz to nowych kategorii przychodów.

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Dzwonkowski H., *Podstawowe pojęcia i instytucje podatków oraz prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2012.
- Etel L., *Prawo podatkowe – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, wyd. 2, Warszawa 2008.
- Górowski I., *Sprawiedliwe opodatkowanie dochodów przedsiębiorstw jako determinanta wzrostu gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2012, nr 26.
- Grzybowski T., *Opodatkowanie CIT od 1 stycznia 2018 r. – korekty systemowe czy kryzys konstrukcji? (wybrane zagadnienia)*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1.
- Jamróży M., Kudert S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, wyd. 2, Warszawa 2013.
- Komar A., *Finanse publiczne*, Warszawa 1994.

⁴³ T. Grzybowski, op. cit.

- Litwińczuk H., *Ogólna charakterystyka podatków dochodowych*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, wyd. 7, Warszawa 2013.
- Pahl B., *Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego w Polsce*, „Studia Elckie” 2007, nr 9.
- Pokojska A., Jędrzejewska K., *Rocznie właściciele galerii i biurowców zapłacą 0,5 proc. ich wartości*, „Dziennik Gazeta Prawna” 10.07.2017.
- Rogulski A., Cieślak-Wróblewska A., *Podatek od galerii nie spodobał się w Brukseli*, „Rzeczpospolita” 13.02.2018.
- Werner A., *Nieustające reformy opodatkowania dochodów osób prawnych – perspektywa istotnych zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w latach 2012–2017*, „Analizy i Studia CASP” 2018, nr 1.

COMMERCIAL REAL ESTATE TAX – PROPERTY TAX OR INCOME TAX?

Summary. As of 1 January 2018, the lawmaker introduced to the CIT Act the commercial real estate tax. It is not clear whether the construction of this tax corresponds with the general features of the corporate income tax. As part of this publication, the analysis are focused on essential features of new tax, such as: subject of taxation and tax base. Conducted analysis give answers regarding the admissibility of such constructions in the Polish tax system, especially taking into account EU law and constitutional law.

Keywords: minimal real estate tax, property tax, corporate income tax