

## **POWSTANIE OBOWIĄZKU PODATKOWEGO W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI W ZAKRESIE NOWO WYBUDOWANYCH BUDYNKÓW**

### **I Uwagi ogólne**

Ustawy regulujące konstrukcję poszczególnych podatków określają, z reguły bezpośrednio, moment powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek ten rozumiany jest jako wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>). Tak więc wystąpienie określonego w ustawie zdarzenia prawnego lub faktycznego skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup> regulującej m. in. podatek od nieruchomości przyjęto, że obowiązek podatkowy w tym świadczeniu powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 1 u.p.o.l.).

Okolicznościami uzasadniającymi powstanie obowiązku podatkowego są przede wszystkim: nabycie własności nieruchomości lub obiektu budowlanego, ustanowienie prawa użytkowania wieczystego gruntu, zawarcie umowy najmu, dzierżawy nieruchomości lub obiektu budowlanego stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, czy też objęcie w posiadanie bez tytułu prawnego przedmiotów opodatkowania stanowiących własność tych podmiotów, tj. gminy, powiatu, województwa lub Skarbu Państwa. Ustawodawca powiązał

---

Bogumił Pahl; dr nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie oraz członek Zespołu Eksperckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego; adres do korespondencji: e-mail: bogumilpahl@op.pl

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Tekst jednolity: Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613) – dalej powoływana jako u.p.o.l.

więc powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości z określonymi zdarzeniami cywilnoprawnymi.

Przedstawiona powyżej zasada dostaje jednak wyjątku. Mianowicie dotyczy on nowo wybudowanych budynków i budowli. W tym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona, albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem (art. 6 ust. 2 u.p.o.l.). Przepis ten, na pierwszy rzut oka wydawać by się mogło, nie powinien rodzić większych wątpliwości. Tak jednak nie jest. W praktyce lokalnych organów podatkowych coraz częściej można spotkać się z problemami dotyczącymi ustalenia daty, od której należy uiszczać podatek od nieruchomości. Można to zobrazować następującymi pytaniami: Jak należy rozumieć termin „zakończenie budowy”? Czy jest to pojęcie tożsame z oddaniem budynku do użytkowania w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane?<sup>3</sup> Jaką datę należy przyjąć za skutkującą powstaniem obowiązku podatkowego w przypadku nowo wybudowanego budynku, który zostaje odsprzedany?

Mając na uwadze stosunkowo liczne problemy związane z momentem powstania obowiązku podatkowego w zakresie nowo wybudowanych budynków konieczne jest podjęcie tej tematyki w niniejszym artykule.

## **II Zakończenie budowy lub rozpoczęcie użytkowania budynku albo budowli lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem**

Jako przesłankę uzasadniającą powstanie obowiązku podatkowego od nowo wybudowanych budynków i budowli prawodawca wskazuje „zakończenie budowy” lub „rozpoczęcie użytkowania obiektu przed jego ostatecznym wykończeniem”. W przepisach u.p.o.l. nie wyjaśniono co należy rozumieć pod pojęciem „zakończenie budowy”. Ustawodawca nie odsyła również w celu ustalenia znaczenia tego terminu do innego aktu prawnego. W języku potocznym pod pojęciem „budowa” należy rozumieć wznoszenie obiektu budowlanego, budowanie domu, drogi, mostu<sup>4</sup>. Natomiast „zakończenie” oznacza doprowadzenie czegoś

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Tekst jednolity: Dz. U z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm).

<sup>4</sup> *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 1, Warszawa 1978, s. 212-213.

do końca, do ostatecznego wyniku<sup>5</sup>. Wskazane, potoczne znaczenie pojęcia „zakończenie” i „budowa” mogą budzić jednak spore wątpliwości. Dlatego też, w celu sprecyzowania tego terminu, konieczne wydaje się sięgnięcie do ustawy Prawo budowlane. Akt ten normuje bowiem m. in. działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy. W ustawie tej ustawodawca wielokrotnie posługuje się tym pojęciem, choć go nie definiuje (art. 54, art. 56, art. 57). Stosownie do treści pierwszego z powołanych przepisów do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie wymagane jest pozwolenie na budowę można przystąpić po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli organ ten, w terminie 21 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, nie zgłosi sprzeciwu w drodze decyzji. Dokumenty, jakie należy dołączyć do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego określone zostały w art. 57. Zgodnie z tym przepisem inwestor jest zobowiązany dołączyć, w szczególności:

- 1) oryginał dziennika budowy;
- 2) oświadczenie kierownika budowy:
  - a) o zgodności wykonania obiektu budowlanego z projektem budowlanym i warunkami pozwolenia na budowę i przepisami,
  - b) o doprowadzeniu do należytego stanu i porządku terenu budowy, a także – w razie korzystania – drogi, ulicy, sąsiedniej nieruchomości, budynku lub lokalu;
- 3) oświadczenie o właściwym zagospodarowaniu terenów przyległych, jeżeli eksploatacja wybudowanego obiektu jest uzależniona od ich odpowiedniego zagospodarowania;
- 4) protokoły badań i sprawdzeń;
- 5) inwentaryzację geodezyjną powykonawczą;
- 6) potwierdzenie, zgodnie z odrębnymi przepisami, odbioru wykonanych przyłączy.

Na podstawie powyższego można stwierdzić, że zakończenie budowy jest pewnym stanem faktycznym, związanym z zaprzestaniem prac nad wznoszeniem obiektu budowlanego. Również w orzecznictwie wskazuje się, że w sensie techniczno – budowlanym można mówić

---

<sup>5</sup> *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1981, s. 914.

o zakończeniu budowy obiektu budowlanego, gdy odpowiada on warunkom, jakie przewiduje prawo budowlane wobec budowy legalnej przy zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy (art. 57 ustawy Prawo budowlane). Obiekt powinien być w takim stanie, by mógł zostać przeprowadzony jego odbiór i by można było przekazać go do normalnej eksploatacji i użytkowania<sup>6</sup>.

Bez wątpienia zakończenie budowy nastąpi, gdy zostało złożone zawiadomienie o zakończeniu budowy spełniające ww. warunki. Złożenie tego zawiadomienia nie jest jednak konieczne do uznania, iż nastąpiło faktyczne zakończenie budowy. Wystarczy, że będą spełnione warunki upoważniające do złożenia tego zawiadomienia. Innymi słowy spełnienie warunków, o których mowa w przepisach Prawa budowlanego, przesądza, iż nastąpiło zakończenie budowy<sup>7</sup>. Tym samym powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od momentu faktycznego zakończenia prac związanych ze wznoszeniem budynku i nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do jego użytkowania. Pogląd ten wyrażany jest także w orzecznictwie. W wyroku NSA z dnia 10 marca 2006 r.<sup>8</sup> skład orzekający jednoznacznie stwierdził, że powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót. Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku.

Dla organów podatkowych, w celu ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, istotnym dowodem powinna być przede wszystkim dokumentacja budowy, w tym w szczególności dziennik budowy. Dziennik budowy stanowi urzędowy dokument przebiegu robót budowlanych oraz zdarzeń i okoliczności zachodzących w toku wykonywania robót i jest wydawany odpłatnie przez właściwy organ (art. 45 ustawy Prawo budowlane). W tym miejscu należy zwrócić uwagę na treść art. 22 pkt. 9 analizowanego aktu. Z przepisu tego wynika, że jednym z podstawowych obowiązków kierownika budowy jest zgłoszenie obiektu budowlanego do odbioru odpowiednim

---

<sup>6</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 1996 r. sygn. akt SA/Wr 2735/95, opublikowany w: „Prokuratura i Prawo”, 6(1997), poz. 49.

<sup>7</sup> Zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 253.

<sup>8</sup> Sygn. akt II OSK 625/2005, LEX nr 198291.

wpisem do dziennika budowy. W dzienniku budowy wskazuje się datę wpisu. Tak więc na podstawie tego dokumentu możliwe jest określenie momentu, w którym zakończono budowę<sup>9</sup>.

Pomimo jednak, że w obecnym stanie prawnym, dla powstania obowiązku podatkowego istotne znaczenie ma zakończenie budowy i to bez względu na to, czy złożono zawiadomienie o zakończeniu budowy lub uzyskano prawo do użytkowania obiektu czy też nie, można by zastanowić się nad potrzebą zmiany art. 6 ust. 2 u.p.o.l. poprzez wskazanie, iż obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym złożono do właściwego organu zawiadomienie o zakończeniu budowy lub wnioski o udzielenie pozwolenia na użytkowanie zgodnie z przepisami ustawy Prawo budowlane.

Dodać należy, że analizowany przepis art. 6 ust. 2 u.p.o.l. nie ma zastosowania do obiektów, które zostały poddane remontowi, nawet „kapitalnemu”. Ustawodawca stwierdza bowiem, „że jeżeli okolicznością od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części...”. Skoro obiekt budowlany istnieje to wskazany przepis nie może mieć zastosowania. Należy również przypuszczać, iż nie taki był cel ustawodawcy, który chciał w preferencyjny sposób potraktować tylko obiekty nowo wybudowane. Powyższe stanowisko potwierdzone zostało również w uchwale NSA z dnia 14 kwietnia 1997 r.<sup>10</sup>. W orzeczeniu tym wyrażono pogląd, iż przepis art. 6 ust. 2 u.p.o.l. nie obejmuje swoim zakresem istniejących budynków, które zostały poddane remontowi kapitalnemu. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje w odniesieniu do tych budynków w chwili określonej w art. 6 ust. 1 tej ustawy.

Drugą, równorzędną przesłanką powstania obowiązku podatkowego, określoną w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. jest rozpoczęcie użytkowania budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. W takiej sytuacji nie muszą być spełnione warunki uprawniające do użytkowania budynku, o których mowa w przepisach prawa budowlanego. Wystarczy, że budynek lub budowla faktycznie zostaną wykorzystywane i nie ma przy tym znaczenia, że zostanie wykorzystywana tylko część budynku (np. jedno pomieszczenie). Obowiązek podatkowy

---

<sup>9</sup> L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 223.

<sup>10</sup> Sygn. akt FPK 3/1997, opublikowany w: *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego* 1997/3/111.

powstanie w stosunku w zakresie całego obiektu, a nie tylko jego części. Także w orzecznictwie wskazuje się, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 6 ust. 2, jest związany z rozpoczęciem faktycznego użytkowania budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. W takim przypadku obowiązek ten powstanie bez względu na to, czy zostaną spełnione przesłanki przewidziane w przepisach prawa budowlanego (art. 54, art. 55, art. 57), czy też nie<sup>11</sup>.

### **III Przeniesienie własności nowo wybudowanego budynku a moment powstania obowiązku podatkowego**

W kontekście stosowania art. 6 ust. 2 powstaje problem w sytuacji, gdy np. deweloper kończy budowę w lutym 2010 r., a następnie w marcu sprzedaje budynek (lub jego część – lokal). Od kiedy w takim przypadku nabywca ma obowiązek zapłacić podatek: od 1 stycznia 2011, czy też od 1 kwietnia 2010 r.?

Odpowiadając na tak postawione pytanie należy zauważyć, że z treści art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wynika, że powstanie obowiązku podatkowego połączone zostało z faktem istnienia budynku (budowli) lub nawet jego części. Jeżeli zakończono jego budowę lub rozpoczęto użytkowanie przed ostatecznym wykończeniem (budynek musi zatem istnieć) podatnik może skorzystać z wydłużonego (odroczonego) okresu powstania obowiązku podatkowego, co wynika z chęci ulgowego opodatkowania nowych budynków lub budowli w roku, w którym je wybudowano lub rozpoczęto użytkowanie przed ich ostatecznym wykończeniem<sup>12</sup>. W u.p.o.l. ustawodawca określił więc dwa momenty powstania obowiązku podatkowego:

- dla budynków (budowli) istniejących – od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniającego jego powstanie;

- dla budynków (budowli) nowo powstałych – od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo

---

<sup>11</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2005 r. sygn. akt III SA/Wa 1835/04, teza wyroku opublikowana w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Deuter, Warszawa 2007, s. 142.

<sup>12</sup> L. Etel, *Podatki*, s. 227.

w którym rozpoczęto użytkowanie przedmiotu opodatkowania (budynku lub budowli) przed ostatecznym wykończeniem.

Wskazane powyżej sposoby powstania obowiązku podatkowego nie mogą być w żaden sposób utożsamiane. Czym innym jest bowiem powstanie obowiązku podatkowego wskutek nabycia już istniejącego obiektu budowlanego i czym innym jego wybudowanie. Oznacza to, że jeżeli następuje zmiana w osobie właściciela nowo wybudowanego budynku (budowli), to „powstaje okoliczność” skutkująca powstaniem obowiązku podatkowego u nabywcy. Obiekt budowlany już bowiem istnieje, i nie jest to już okolicznością od której zależy obowiązek podatkowy – okolicznością od której zależy powstanie obowiązku podatkowego jest w takim przypadku nabycie budynku lub budowli<sup>13</sup>. Nie zmienia tego fakt, że przepis art. 6 ust. 2 u.p.o.l. stanowi *lex specialis* w stosunku do normy wynikającej z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. Reguła kolizyjna (*lex specialis derogat legi generali*) w tym przypadku nie ma zastosowania. Wynika to z tego, że następuje zmiana w osobie właściciela, a więc zmiana stanu faktycznego (nowa okoliczność skutkująca powstaniem obowiązku podatkowego). Może być ona stosowana a wręcz powinna w sytuacji gdy stan faktyczny nie ulega zmianie, tj. podmiot wznosi obiekt budowlany i nie przenosi jego własności. W takim przypadku art. 6 ust. 2 u.p.o.l. będący przepisem szczególnym uchyla przepis ogólny (art. 6 ust. 1 u.p.o.l.) wyrażający zasadę dotyczącą powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości<sup>14</sup>.

Podstawowym mankamentem przy analizie powołanego przepisu jest to, że utożsamia się nabycie budynku z jego istnieniem. U nabywcy obowiązek podatkowy nie powstaje, o czym była mowa powyżej, wskutek „istnienia obiektu budowlanego”, lecz wskutek nabycia prawa własności, gdyż obiekt budowlany już istnieje. Przepis określający moment powstania obowiązku podatkowego nie może być interpretowany w oderwaniu od podmiotu władającego przedmiotem opodatkowania. Obowią-

---

<sup>13</sup> Zob. szerzej L. Etel, *Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od nowo wybudowanych budynków i budowli (polemika)*, „Przegląd Podatkowy”, 8(2006), s. 27nn. Odmienne stanowisko prezentuje M. Kalinowski, *Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od nowo wybudowanych budynków i budowli*, „Przegląd Podatkowy”, 3(2006), s. 31nn.

<sup>14</sup> Zob. B. Pahl, *Glosa krytyczna do wyroku WSA w Szczecinie z 5 sierpnia 2010 r.* (I SA/Sz 301/08), System Informacji Prawnej LEX (wydawnictwa elektroniczne).

zek podatkowy uzależniony jest od zaistnienia prawno podatkowego stanu faktycznego, na który składają się: element podmiotowy (kto musi zapłacić) oraz element przedmiotowy (od czego musi zapłacić). Jedyne, gdy ustawowo określony podmiot znajduje się w określonej ustawowo sytuacji, powstanie w stosunku do niego obowiązek podatkowy, a w dalszej kolejności – zobowiązanie podatkowe<sup>15</sup>. W omawianym przypadku ustawowo określoną sytuacją, od której zależy obowiązek podatkowy jest nabycie istniejącego budynku. „Istnienie” budynku jest okolicznością skutkującą powstaniem obowiązku podatkowego tylko u podmiotu, który go wznosił. Skoro w posiadanie istniejącego obiektu budowlanego wchodzi nowy podmiot wskutek np. zawartej umowy sprzedaży, to tym samym następuje zmiana w podmiocie władającym budynkiem, a więc mamy do czynienia z nowym prawno podatkowym stanem faktycznym skutkującym powstaniem obowiązku podatkowego według zasad określonych w art. 6 ust. 1 u.p.o.l. Przyjęcie, że przepis art. 6 ust. 2 u.p.o.l. ma zastosowanie także do podmiotu, który nabył nowo wybudowany obiekt budowlany, skutkuje tym, że do różnych zaistniałych prawno podatkowych stanów faktycznych stosuje się ten sam przepis w sytuacji gdy ustawodawca przewiduje odrębne regulacje. Taka interpretacja art. 6 ust. 2 jest niedopuszczalna<sup>16</sup>.

Dokonując wykładni art. 6 ust. 1 i 2 warto także zastanowić się nad przesłankami, którymi kierował się prawodawca wprowadzając tę regulację na grunt u.p.o.l. Bez wątplenia u podłoża zróżnicowania momentu powstania obowiązku podatkowego leży zamiar preferencyjnego potraktowania podmiotu władającego nowo wybudowanym budynkiem (budowlą), z tym że nie każdego, lecz tego który go wznosił. „Wakacje podatkowe” mają na celu zachęcić obywatela do działań inwestycyjnych. Jest to dla inwestora swoistego rodzaju „prolongata” w zapłacie podatku z tego tytułu, że zakończył inwestycję związaną ze znacznymi wydatkami. Może korzystać z przywileju podatkowego przez okres, w którym władą obiektem budowlanym, nie dłużej jednak niż do dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zakończył budowę lub rozpoczął użytkowanie budynku lub budowli przed ich ostatecznym wykończe-

---

<sup>15</sup> Zob. C Kosikowski, *Obowiązek podatkowy*, w: C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 64.

<sup>16</sup> B. Pahl, *Glosa krytyczna do wyroku WSA w Szczecinie z 5 sierpnia 2010 r.*

niem. Skoro wyzbywa się obiektu, to tym samym traci prawo do korzystania z preferencji podatkowej.

#### IV Wnioski

W konkluzji stwierdzić należy, że w przypadku nowo wybudowanych budynków (i budowli) obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zakończono budowę, bądź w następstwie rozpoczęcia użytkowania tych przedmiotów opodatkowania lub nawet ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego obie okoliczności traktuje się więc na równi. Zakończenie budowy należy rozumieć jako pewien stan faktyczny, co skutkuje tym, że nie musi wiązać się z momentem złożenia zawiadomienia do właściwego organu nadzoru budowlanego. Pamiętać przy tym należy, że wskazana zasada wprowadzająca „wakacje podatkowe” dotyczy tylko podmiotu, który wybudował obiekt budowlany. Jeżeli następnie go zbywa, to u nabywcy okolicznością rzutującą na powstanie obowiązku podatkowego nie jest „istnienie budynku”, tylko nabycie już istniejącego obiektu. Obowiązek podatkowy powstaje zatem zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. tj. od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym została nabyty.

#### THE TITLE: ARISING OF TAX DUTY ON REAL ESTATE TAX IN THE CASE OF NEWLY-BUILT BUILDINGS

##### Summary

The main purpose of this article is to present the problem of arising the tax obligation on real estate tax in the case of newly-built buildings. In the act on taxes and local fees the Polish legislation indicates two cases, the existence of which conditions the arising of tax obligation on this category of buildings:

- completion of a construction or
- beginning the use of a building or its part before the final completion.

The two premises mentioned above are equivalent. Accordingly, arising any of them causes the obligation to pay tax from January the 1st of the year following the year in which such a premise arises.