

I MAZOWIECKA DEBATA O PODATKACH I PRAWIE.

PRAWO PODATKOWE A PRAWO CYWILNE – ORZECZNICZE PRÓBY ZROZUMIENIA SIĘ

Posiadanie nieruchomości w kontekście podatku od nieruchomości, czyli... jak sądy stawiają czoła różnorodności życia gospodarczego i działań podatników

dr Izabela Andrzejewska-Czernek
radca prawny

Wprowadzenie

Przepis

Art. 1a. [Definicje legalne]

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle **będące w posiadaniu** przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a

Spór wokół „posiadania”

Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 12 grudnia 2017 r. sygn. akt SK 13/15, uznał art. 1a ust. 1 pkt 3 za niezgodny z Konstytucją RP, jeżeli jest on rozumiany w ten sposób, że **wystarczającą przesłanką** zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów **związanych** z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem.

Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19 uznał art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOL za niezgodny z Konstytucją RP, jeżeli jest rozumiany w ten sposób, że o **związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie** gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Co się wydarzyło po
wyrokach TK?

Wyrok No 1

Wyrok NSA z 15 grudnia 2021 r., III FSK 4061/21

- Wydany wskutek skargi o wznowienie po wyroku TK z 24 lutego 2021 r., SK 39/19 (Dz. U. z 2021 r. poz. 401);
- Metawykładnia tego wyroku TK; przesłanki „związania z DG”, czyli „samo posiadanie to za mało” w rozumieniu NSA?
- Amortyzacja środków trwałych a podatek od nieruchomości. Czy to może być aż tak proste?



Sytuacja

Z ustaleń poczynionych w decyzji Burmistrza Miasta S. wynikało, że budynek ten stanowi "budynek magazynowy" zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Budynek był jednak wykorzystywany przez podatnika na cele działalności rolniczej jako przechowalnia owoców i warzyw (podatnik prowadzi również działalność rolniczą).

W ocenie podatnika...

Zakwalifikowanie spornego budynku jako związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, jest sprzeczna z:

- klasyfikacją wynikającą z ewidencji budynków („inne niemieszkalne”), jak również
- faktycznym wykorzystaniem budynku w okresie objętym zaskarżonymi decyzjami.

Pierwotny wyrok (zaskarżony skargą o wznowienie)

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to budynki **będące w posiadaniu przedsiębiorcy (...), chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.**

Z powołanej definicji wynika, że przesłanką pozwalającą zakwalifikować dany budynek jako budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej jest **okoliczność posiadania budynku przez przedsiębiorcę.**

Wyrok wydany wskutek skargi o wznowienie

„(...) niesporne są następujące okoliczności:

- 1) Skarżący, niezależnie od prowadzenia działalności rolniczej, **jest przedsiębiorcą** prowadzącym przedsiębiorstwo pod firmą P. [...] w S.;
- 2) Skarżący **wprowadził przedmiotowe nieruchomości do ewidencji środków trwałych ww. przedsiębiorstwa oraz amortyzował je, korzystając w ten sposób z możliwości zwiększenia kosztów uzyskania przychodów dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych z tytułu przychodów uzyskiwanych z pozarolniczej działalności gospodarczej.**”

Wyrok wydany wskutek skargi o wznowienie

Stosownie do art. 22a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. amortyzacji podlegają co do zasady stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością. (PŁYNNE PRZEJŚCIE Z UPOL DO UPDOF)

Co do zasady odpisy amortyzacyjne dokonywane od takich obiektów stanowią koszt uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., przez co mogą być ujęte w kosztach działalności. (PROSTA ZASADA!)

Z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wynika bezwzględny obowiązek wprowadzenia składnika majątkowego do ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych (por. art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f.), w sytuacji gdy podatnik nie rozlicza w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych. (PODATNIK NIE MUSI WPROWADZAĆ DO EWIDENCJI ŚT, JEŚLI NIE TRAKTUJE ŚT JAKO KUP)

Wyrok zapadły wskutek skargi o wznowienie

„Skoro zatem podatnik samodzielnie zdecydował o zaliczeniu określonego obiektu do składników majątkowych prowadzonego przedsiębiorstwa, jego związek z działalnością gospodarczą nie powinien budzić wątpliwości.”

Jednak wątpliwości są. Przynajmniej ja je mam

Korzystanie z definicji i całej „filozofii” podatku dochodowego w wymiarze podatku od nieruchomości nie wynika z przepisów ani z orzecznictwa TK.

Na pierwszy rzut oka wydaje się rozsądne, ale...

- Co, gdy podatnik zalicza odpisy amortyzacyjne do KUP nieprawidłowo, lub jest to po prostu niezasadne?
- Czy zawsze nieruchomość, która służy zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodu, jest związana z działalnością gospodarczą na tyle, że uzasadnia to opodatkowanie podatkiem od nieruchomości?
- Amortyzacja musi się w określonym przepisami momencie rozpocząć, ale i w określonym momencie musi się skończyć. Co wtedy?

Mógłby to być co najwyżej jeden z argumentów, o wadze takiej samej jak inne poza ustawowe przesłanki, wymagający zbadania.

Wyrok zapadły wskutek skargi o wznowienie.
Zagadnienie 1 - AMORTYZACJA

Tymczasem NSA powiada:

- Trudno również zaaprobować sytuację, w której **podatnik z jednej strony** - dla celów podatku dochodowego – **rozlicza w kosztach uzyskania przychodów** wydatki związane z nabyciem (wytworzeniem) środka trwałego w postaci odpisów amortyzacyjnych lub bieżące wydatki związane z nieruchomością, a jednocześnie zamierza skorzystać z opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawki innej niż przewidziana dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.
- W tych okolicznościach **bez znaczenia dla oceny prawidłowości zastosowanej stawki opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostaje fakt niewykorzystania części nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej oraz fakt równoległego wykonywania przez podatnika działalności rolniczej.**

Wyrok po wznowieniu

- ❖ Skarżący **był** w analizowanym roku podatkowym **przedsiębiorcą i wykorzystywał** przedmiot opodatkowania w ramach **prowadzonej działalności gospodarczej**.
- ❖ **Do takiej zaś sytuacji** faktycznej oraz adekwatnej do niej interpretacji przepisów prawa materialnego **analizowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. się nie odnosi**.
- ❖ Stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 października 2020 r., sygn. akt II FSK 1192/19, **nie pozostaje więc w sprzeczności z sentencją wyroku Trybunału Konstytucyjnego**.



Wyrok No 2

Wyrok WSA w Szczecinie z 13 kwietnia 2022 r., I SA/Sz 1002/21

- Wyrok wydany wskutek wniosku o zwrot nadpłaty po wyroku TK z 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19;
- „NSA podał, że Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: (...)”?



Stan faktyczny...

Teren po zlikwidowanej linii kolejowej, przekazany pod budowę ścieżki rowerowej przeznaczonej dla wszystkich; zdaniem organów mimo tego to teren z potencjałem (gospodarczym z punktu widzenia podatnika)!

Amortyzacja - proste przełożenie

W ocenie Sądu, pozostawienie przez skarżącą przedmiotowych gruntów w swoim posiadaniu, mimo twierdzeń o ich zbędności dla przedsiębiorstwa, przy jednoczesnym dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych uzasadnia prawidłowość tezy o związaniu ww. gruntów z działalnością gospodarczą skarżącej.

Posiadanie dla celów podatkowych?

W ocenie Sądu, organ podatkowy powinien ustalić czy taka umowa (umowa o nieodpłatnym przekazaniu terenu Województwu – przyp. IAC) została zawarta i w tym celu winien zobowiązać skarżącą do jej przedłożenia (np. umowa dzierżawy, umowa użyczenia terenu, umowa o wspólnym przedsięwzięciu) w celu przeanalizowania pod kątem **posiadania ww. działek (lub ich części) dla celów podatkowych**, okresu jej trwania, odpłatnego czy nieodpłatnego charakteru.

Wyrok No 3

Wyrok WSA w Gliwicach z 7 kwietnia 2022 r., I SA/GI 1064/21

Trzeba badać fakty. W każdym przypadku



Stan faktyczny :)

„(...) materiał dowodowy zebrany w sprawie jednoznacznie wskazuje, iż spółka nie prowadzi od 2013 roku jakiejkolwiek działalności gospodarczej, a posiadaną w majątku spółki nieruchomości (budynki i własność gruntu) wykorzystuje dla własnych celów mieszkaniowych.”

Stan faktyczny c.d.

Wspólnikami spółki jawnej są osoby fizyczne (małżonkowie), które z uwagi na podeszły wiek, stan zdrowia (orzeczenie o niepełnosprawności) oraz "wypalenie zawodowe" de facto zakończyły jakąkolwiek aktywność gospodarczą. Nie doprowadzili oni jednakże do likwidacji spółki jawnej z uwagi na posiadanie nieruchomości w aktywach spółki.

Podjęte w przeszłości próby sprzedaży tej nieruchomości zakończyły się niepowodzeniem. Nie powinno zatem budzić wątpliwości, iż wspomniany wyżej wyrok Trybunału Konstytucyjnego sygn. SK 39/19 swoją hipotezą obejmuje stan faktyczny niniejszej sprawy.

Związek z działalnością

Powstaje oczywiście problem doprecyzowania "związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny - **nie może opierać się na samym fakcie** posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Trudno jest w tym zakresie wskazać uniwersalne kryterium, a właściwe rozwiązania powinny uwzględniać konkretne okoliczności faktyczne (zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, ibidem.).

Niemniej jednak wydaje się, że związek ten, oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na **faktycznym lub nawet potencjalnym** wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej tego podmiotu.

Jak badać związek z działalnością?

Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie **służą prowadzeniu działalności gospodarczej**, powinny być uznane za związane z tą działalnością.

W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą **przydatne mogą być na przykład** takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej.

O istnieniu takiego związku może też świadczyć **charakter rzeczy** (np. budowli czy budynku), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie.

W każdym przypadku **ustalenie związku** nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, **nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania** tych nieruchomości przez przedsiębiorcę.



Dziękuję za uwagę i za konsultacje związane z tematem dzisiejszego wystąpienia!
Dr Izabela Andrzejewska-Czernek, radca prawny