

Posiadanie nieruchomości w kontekście podatku od nieruchomości, czyli jak sądy stawiają czoła różnorodności życia gospodarczego i działań podatników (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 kwietnia 2022 r., I SA/Sz 1002/21, wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2022 r. I SA/GI 1064/21).

Dr Izabela Andrzejewska-Czernek radca prawny

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

„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.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„ (...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał co następuje:

Wskazać należy, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego o sygn. akt SK 39/19 znalazł szerokie odbicie w aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych. Sąd orzekający w niniejszej sprawie podzielił pogląd NSA, wyrażony m.in. w wyroku z dnia 4 marca 2021 r. o sygn. akt III FSK 895/21, że mimo, iż ww. wyrok Trybunału Konstytucyjnego zapadł na tle sprawy ze skargi konstytucyjnej osoby fizycznej, w zakresie przyjętej przez Trybunał interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ma on uniwersalne znaczenie. (...) **W ocenie NSA, 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), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie. W każdym przypadku ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej podmiotu, który prowadzi także inny rodzaj działalności, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości.(...)**

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.

Jednocześnie zwrócić należy uwagę na fakt, podnoszony przez skarżącą w odwołaniu, że w dniu [...] grudnia 2019 r. wyraziła zgodę na dysponowanie przedmiotową działką przez Województwo [...] na cel budowy ścieżki rowerowej.

Zdaniem Sądu, wyjaśnienie tej okoliczności jest kluczowe dla rozpoznania sprawy i brak ustaleń organów w tym zakresie skutkowało uchyleniem decyzji obu instancji.

Jak wynikało z akt, skarżąca do odwołania dołączyła zgodę Zarządu P. na dysponowanie nieruchomością na cele budowlane wraz ze dwoma zdjęciami terenu. Sama zgoda na dysponowaniem terenem nie oznacza, że proces inwestycyjny (budowa ścieżki rowerowej) się rozpoczął. **W aktach brak było informacji czy pomiędzy skarżącą a Województwem [...] zawarto szczegółową umowę dotyczącą ww. działek, regulującą zakres inwestycji oraz prawa i obowiązki stron. W ocenie Sądu, organ podatkowy powinien ustalić czy taka umowa 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 zapisów tej umowy pod kątem posiadania ww. działek (lub ich części) dla celów podatkowych**, okresu jej trwania, odpłatnego czy nieodpłatnego charakteru. Ponadto organ podatkowy winien ustalić kiedy wydano ww. działki Województwu [...] lub innej jednostce, odpowiedzialnej za budowę ścieżki rowerowej (np. zawiadomienie skarżącej o rozpoczęciu robót; protokół przekazania terenu). Organ podatkowy winien też przeanalizować zapisy w Ewidencji gruntów i budynków dotyczących ww. działek w danym roku podatkowym.

W ocenie Sądu, momentem decydującym o braku związania przedmiotowych działek z działalnością gospodarczą skarżącą (również potencjalnie), mimo ich wykazania w ewidencji środków trwałych, będzie data zawarcia nieodpłatnej umowy o przekazaniu terenu Województwu [...], chyba że z zapisów umowy wynikają inne regulacje (np. skarżąca dysponuje nieruchomością nadal do czasu rozpoczęcia robot budowlanych). W takiej umowie skarżąca rezygnowałaby z użytkowania ww. działek na rzecz przyszłego nieograniczonego publicznego dostępu do ww. terenów (ścieżka rowerowa).

Jeżeli zawarta umowa o przekazaniu terenu byłaby odpłatna, wówczas organ w celu uznania, że przedmiotowe grunty są związane z działalnością gospodarczą spółki musi wykazać ich związek z prowadzoną przez skarżącą działalnością gospodarczą. W przypadku braku ustalenia ww. związku, organ postąpi tak jak w sytuacji gdy umowa jest nieodpłatna.

W przypadku, gdyby umowy o przekazanie terenu nie zawarto i jedynym dokumentem związanym z przekazaniem przedmiotowych działek byłaby ww. zgoda Zarządu P. na dysponowanie nieruchomością na cele budowlane, to dopiero po fizycznym przekazaniu ww. działek (lub ich części) Województwu (lub innej jednostce) w związku z realizacją ścieżki rowerowej istnieje możliwość przyjęcia, że przedmiotowe grunty nie mogą być uznane za związane z działalnością gospodarczą skarżącą (nawet potencjalnie), mimo ich wykazania w ewidencji środków trwałych, gdyż dopiero w tym momencie doszłoby do obiektywnej fizycznej zmiany na danym terenie. Wystąpienie inwestora o pozwolenie na budowę, a nawet uzyskanie ww. pozwolenia nie decyduje o dacie rozpoczęcia robót budowlanych. (...).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21

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

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) **za związane z działalnością gospodarczą** w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 2021 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), **można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy** (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) **oraz jednocześnie:**

1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej

lub

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej,

lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

albo

- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Użyty natomiast w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, zwrot "nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane.

(...)

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. Z dokonanych przez organy podatkowe ustaleń faktycznych, przyjętych przez Sąd pierwszej instancji za podstawę orzekania, niezbieżnie wynika, że sporna nieruchomość z chwilą ujęcia w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych stała się elementem prowadzonego przez podatnika przedsiębiorstwa i jest związana z wykonywaną przez niego działalnością gospodarczą. **Skoro zatem podatnik samodzielnie zdecydował o zaliczeniu określonego obiektu do składników majątkowych prowadzonego przedsiębiorstwa, jego związek z działalnością gospodarczą nie powinien budzić wątpliwości.** 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. (...)"

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

„Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane ze 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.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) W dniu 4 czerwca 2020 r. do organu podatkowego wpłynęło pismo J. S. w którym wyjaśnił, że obecnie jest na emeryturze, firma w 2011 r. zawiesiła działalność gospodarczą, nie osiąga żadnych przychodów i jest na stracie. Strona wskazała również,

że po otrzymaniu wezwania bardziej wnikliwie przyjrzała się dokumentom na podstawie, których były sporządzane deklaracje. Po analizie wskazanych w piśmie dokumentów stwierdzono nieścisłości w składanych deklaracjach podatkowych.

(...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, zważył co następuje:

(...)

W niniejszej sprawie decyzja wydana przez organ pierwszej instancji obarczona została właśnie takimi wadami, tj. przeprowadzone **postępowanie dowodowe nie jest wystarczające do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy**, co słusznie zauważył organ drugiej instancji. Jednakże w ocenie Sądu zaistniała również konieczność poczynienia ustaleń faktycznych związanych z jednoznacznym wskazaniem przedmiotu opodatkowania także w zakresie jednokondygnacyjnego budynku o powierzchni użytkowej [...] m², a także gruntu, na którym ten budynek jest posadowiony. Strona skarżąca podnosi albowiem, iż sporny budynek oraz grunt, na którym jest on posadowiony nie są związane z działalnością gospodarczą przez nią prowadzoną (aktualnie zawieszoną).

Z kolei w ocenie organu odwoławczego - jak wynika z treści uzasadnienia wydanej przez ten organ decyzji - **nie ma potrzeby dokonywania ustaleń faktycznych w tejże kwestii, albowiem grunt oraz budynki, którego właścicielem jest skarżąca spółka, nie stanowią majątku osobistego wyżej wymienionych**, lecz majątek spółki A i w całości są lub mogą być wykorzystywane w działalności gospodarczej prowadzonej przez spółkę. Organ wskazał też, że sporny budynek oznaczony jest w ewidencji gruntów i budynków jako budynek niemieszkalny.

(...)

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. 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.

Zatem Sąd dostrzegł konieczność poczynienia ustaleń faktycznych dodatkowo w kwestii związania gruntu (działki o nr ewid. [...] oraz [...]) i budynku o powierzchni użytkowej [...] m² z prowadzeniem działalności gospodarczej przez skarżącą spółkę. **Organ dokonując ustalenia, że sporna nieruchomość jest związana z prowadzoną przez skarżącą działalnością gospodarczą nie może oprzeć się wyłącznie na fakcie, że jest ona przedsiębiorcą, ale musi wziąć po uwagę także inne aspekty jak np. wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. Należy mieć na uwadze nie tylko bezpośredni związek z działalnością gospodarczą, ale również pośredni, tj. potencjalną możliwość wykonywania na nieruchomości czynności składających się na działalność gospodarczą, posłużyć temu może w szczególności dowód z aktu notarialnego stanowiący podstawę nabycia gruntu. Ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej skarżącej, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości. (...)**"

Wyroki powiązane:

- wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19,
- wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. o sygn. akt SK 13/15,
- wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r. o sygn. akt III FSK 895/21,
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 marca 2022 r. I SA/Gl 1483/21.

Przepisy:

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (stan prawny z 2018 r.)

Art. 1a ust. 1 pkt 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;”

art. 1 ust. 2a pkt 1. „do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami,
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 i 1529), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.”

Główne problemy:

1. Czy to fakt posiadania nieruchomości przez skarżącą a nie rzeczywista możliwość wykorzystywania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, decyduje o podwyższonej stawce podatku?
2. Czy amortyzacja i inne „instytucje” z podatków dochodowych lub VAT mogą wpływać na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości? Co w sytuacji kryzysów spowodowanych wojną/pandemią?
3. Pojęcie „posiadania dla celów podatkowych”.

Zagadnienia dodatkowe:

1. Czy np. grunty pod liniami przesyłowymi to grunty w związku „bezpośrednim” czy „pośrednim”? Przykłady różnych sytuacji.
2. Związek – posiadanie – służebność (nie jesteś posiadaczem, a działasz na danym gruncie). Dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest posiadanie + okoliczności faktyczne, czy też same okoliczności faktyczne wystarczą?