

Rafał Bucholski

Problematyka opodatkowania nieruchomości „zajętych” i „związanych” z prowadzeniem działalności gospodarczej

STRESZCZENIE

System opodatkowania nieruchomości w Polsce jest archaiczny i skomplikowany. Co do zasady o sposobie opodatkowania nieruchomości (z wyjątkiem budowli) decyduje ich status określony w ewidencji gruntów i budynków. Ustawodawca określił jednak pewne wyjątki od tej zasady. W tym celu posłużył się niezdefiniowanym ustawowo określeniem „nieruchomości zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, jednocześnie definiując pojęcie „nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Celem artykułu jest wykazanie, że dopiero legalne porównanie ww. zwrotów pozwala na określenie relacji pojęciowej pomiędzy nieruchomościami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej i nieruchomościami zajętymi na prowadzenie działalności gospodarczej i zastosowanie odpowiedniego podatku, stawki podatkowej i zwolnienia podatkowego.



Rafał Bucholski

The Problems of Taxing Property ‘Related to’ and ‘Occupied for’ the Conduct of Business Activities

ABSTRACT

The system of taxation of property in Poland is archaic and complicated. In principle, it is the status defined in the record of land and buildings that defines the taxation parameters for the property. Some exceptions to this principle were made e.g. husbandry. In order to do this, the legislator used a legally undefined notion of “property occupied for conducting of business activities”, and at the same time, the legislator defined the notion of “property related to conducting of business activities”. The aim of this article is to indicate that only legal comparison of these two notions will enable one to establish the relation between the notion of property related to the conduct of business activities and the notion of property occupied for conducting of business activities, and to apply an adequate tax, tax rate and tax exemption.



1

ZAGADNIENIA OGÓLNE

Podatek od nieruchomości uregulowany został w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹. W trakcie ponad dwudziestu lat obowiązywania ustawa była wielokrotnie nowelizowana, jednak konstrukcja podatku nie uległa zasadniczym zmianom. Zarówno podmiot jak i przedmiot opodatkowania w swoim podstawowym zakresie pozostały takie same. Nie zmieniły się również zasady określania podstawy opodatkowania, co było przedmiotem głównych dyskusji na temat charakteru podatku od nieruchomości w Polsce, szczególnie pod koniec lat 90. W polskim systemie podatkowym podstawa podatku od nieruchomości jest przede wszystkim oparta o powierzchnię lub powierzchnię użytkową opodatkowanej nieruchomości (z wyjątkiem budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej), natomiast założenia reformy podatku od nieruchomości zmierzały do przyjęcia za podstawę wymiaru podatku od nieruchomości wartości tej nieruchomości. Przeszkodą do wprowadzenia podatku opartego na katastrze nieruchomości okazał się jednak brak porozumienia i zgody społecznej co do wysokości stawek podatkowych i sposobu ustalania wartości nieruchomości.

Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości określa art. 2 ust. 1 u.p.o.l. W myśl tego przepisu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane będące gruntami, budynkami lub ich częściami oraz budowlami lub ich częściami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zakres przedmiotowy opodatkowania określa również art. 2 ust. 2 u.p.o.l., zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają natomiast użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy. Nieruchomości te opodatkowane są według innych zasad określonych odpowiednio w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym² oraz w ustawie z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym³. Wyjątek stanowią użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na

¹ Tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm., dalej: u.p.o.l.

² Tekst jedn. Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm., dalej: u.p.r.

³ Tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 465, dalej: u.p.l.

użytkach rolnych lub lasy zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Grunty te, zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.o.l. *in fine*, są opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Niezależnie od wskazanego przepisu u.p.o.l. normuje to art. 1 u.p.r., zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza oraz art. 1 ust. 1 i 2 u.p.l., w myśl którego opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna.

W związku z przywołanymi przepisami art. 1 u.p.r. oraz art. 1 u.p.l. szczególną funkcję przy dokonywaniu wymiaru podatku odgrywa art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne⁴, zgodnie z którym podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków⁵. Co do zasady na podstawie art. 194 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶, zgodnie z którą dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone, samorządowe organy podatkowe, dokonując wymiaru zobowiązania podatkowego, czy to w trybie art. 21 § 1 pkt 1 o.p., czy art. 21 § 1 pkt 2 o.p. w związku z brzmieniem art. 21 p.g.k., są związane danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków. W związku z tym, jeżeli podatnik w złożonej przez siebie deklaracji czy informacji o nieruchomościach poda dane odmienne od tych, które wynikają z ewidencji, organ będzie zobligowany do dokonania ich weryfikacji na podstawie ewidencji. Nie oznacza to jednak braku możliwości, po stronie samorządowych organów podatkowych czy podatników, wzruszenia danych wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Może to być dokonane na podstawie art. 194 § 3 o.p., w myśl którego możliwe jest przeprowadzenie dowodu przeciwko dokumentom urzędowo sporządzonym w formie określonej przepisami prawa⁷. Szczególne postępowanie dowodowe będzie musiał

⁴ Tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 z późn. zm., dalej: p.g.k.

⁵ Wyrok NSA z dnia 14 września 2011 r. sygn. akt II FSK 533/10, orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁶ Tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm., dalej: o.p.

⁷ E. Stefańska (w:) J. Lang, J. Mackowiak, E. Stefańska (red.), *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 238–240.

również przeprowadzić organ w przypadku chęci wykazania zajęcia na działalność gospodarczą gruntów oznaczonych w ewidencji jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy.

Zagadnienie opodatkowania nieruchomości związanych i zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej zostało szeroko omówione przez doktrynę. Problematyka ta znajduje także odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jednakże, jak pokazuje praktyka, dość często organy podatkowe i podatnicy mają trudności z prawidłową interpretacją przepisów w tym zakresie. Wynika to m.in. z anachroniczności systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce, nieprecyzyjnych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz nadużywania instytucji prawa cywilnego przy dokonywaniu wykładni prawa podatkowego. Stąd wydaje się, iż zachodzi konieczność dokonania kolejnej analizy przyjętych w tym zakresie rozwiązań oraz przedstawienia propozycji dokonania odpowiednich zmian legislacyjnych dotyczących opodatkowania nieruchomości, w szczególności wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej.

2

ZWIĄZANIE NIERUCHOMOŚCI Z PROWADZONĄ DZIAŁALNOŚCIĄ GOSPODARCZĄ A ZAJĘCIE NIERUCHOMOŚCI NA PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Istotnym zagadnieniem przy prawidłowym wymierzaniu wysokości podatku od nieruchomości jest wybór odpowiedniej stawki podatkowej. Konieczność ta rodzi określone problemy dotyczące np. opodatkowania gruntów oznaczonych w ewidencji jako rolne albo leśne będących własnością lub znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy, czy opodatkowania nieruchomości należących do osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą⁸.

Pojęcie działalności gospodarczej na gruncie u.p.o.l. zostało określone w art. 1a ust. 1 pkt 4 oraz w art. 1a ust. 2 tej ustawy. Zgodnie z tymi przepisami działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów u.p.o.l. jest

⁸ L. Eteł, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 62.

działalność, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁹. Oznacza to, że w przeciwieństwie do rozwiązań stosowanych w innych ustawach podatkowych ustawodawca nie skorzystał z możliwości przyjęcia odrębnej dla u.p.o.l. definicji działalności gospodarczej¹⁰. Jak stanowi art. 2 u.s.d.g. działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Do zakresu pojęcia działalności gospodarczej przyjętej na gruncie u.p.o.l. ustawodawca postanowił jednak wprowadzić wyjątki i przyjął w art. 1a ust. 2 u.p.o.l., że za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się działalności rolniczej lub leśnej oraz wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5, przy czym działalność rolniczą i leśną ustawodawca zdefiniował w art. 1a ust. 1 pkt 7 i 8 u.p.o.l. Dzięki takiemu zabiegowi w przypadku, gdy ustawodawca w dalszych przepisach u.p.o.l. posługuje się pojęciem „działalność gospodarcza” oznacza to, że chodzi o działalność gospodarczą z wyłączeniem działalności rolniczej i leśnej¹¹. Jednak i w związku z tym powstają pewne trudności interpretacyjne w zakresie delimitacji i wyodrębnienia pojęć działalności rolniczej i leśnej od pojęcia działalności gospodarczej¹².

Wysokość stawek w podatku od nieruchomości określa art. 5 u.p.o.l. Zarówno w przypadku gruntów, jak i budynków lub ich części najwyższą wartość przyjmują stawki dla gruntów i budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W przypadku budowy zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. określającym przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości opodatkowaniu podlegają tylko i wyłącznie budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wprowadził legalną definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności

⁹ Tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 672, dalej: u.s.d.g.

¹⁰ Zob. P. Borszowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 52.

¹¹ L. Etel, *Podatek od nieruchomości...*, s. 61–62.

¹² Zob. P. Borszowski, op. cit., s. 54–56.

gospodarczej. Zgodnie z tą definicją są nimi grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Oznacza to, że wszystkie budowle spełniające ww. kryteria powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, natomiast grunty i budynki będą opodatkowane ponadto najwyższą stawką podatku od nieruchomości. W definicji tej użyto pewnych pojęć niezdefiniowanych na gruncie u.p.o.l., takich jak „posiadanie”, „przedsiębiorca” czy „względy techniczne”.

Do zdefiniowania pojęcia „przedsiębiorca” można stosować, ale tylko posiłkowo, definicję przedsiębiorcy zawartą w art. 4 u.s.d.g., zgodnie z którą przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą, a także wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Nie ma jednak potrzeby definiowania przedsiębiorcy dla potrzeb wykładni u.p.o.l., gdyż ustawodawca posługuje się zwrotem „przedsiębiorca lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą”, co oznacza, iż każdy podmiot, nawet niebędący przedsiębiorcą (np. kościół, fundacja, stowarzyszenie), który prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.o.l. jest przez tę ustawę traktowany jako podmiot zobowiązany do płacenia podatku od nieruchomości według stawek najwyższych. W związku z powyższym można postawić tezę, że ustawodawca posługuje się terminem „przedsiębiorca” bez głębszej refleksji prawnej, nie definiując go bądź nie odsyłając w tym zakresie do przepisów innych ustaw. Z kolei wykładnia pojęcia „względy techniczne” została dokonana w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych¹³.

Problemem jest również interpretacja pojęcia „posiadania”. Pytanie dotyczy problemu, czy „posiadanie” to należy zawęzić jedynie do jego cywilistycznego zakresu znaczeniowego, czy też może należy uznać, że przejawy „posiadania” w ujęciu podatkowym mogą mieć szerszy zakres?

¹³ Zob. W. Morawski (w:) idem (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Warszawa 2013, s. 220–234.

Zagadnienie to budzi pewne wątpliwości i w odniesieniu do niego nie ma zgodności wśród przedstawicieli nauki. Wydaje się jednak, że przyjęcie wykładni cywilistycznej byłoby nieuprawnione z kilku względów. Po pierwsze prawo podatkowe jest autonomiczne w stosunku do prawa cywilnego, po drugie posługuje się innym typem norm, po trzecie reguluje inne stosunki prawne i po czwarte wykładnia dokonywana na podstawie znaczenia nadanego „posiadaniu” w prawie cywilnym mogłoby prowadzić w niektórych przypadkach do obejścia prawa podatkowego. W związku z powyższym należy w tym przypadku stosować wykładnię językową, a nie *per analogiam* i dokonywać wykładni „posiadania” w oparciu o reguły znaczeniowe języka polskiego, a nie znaczenie nadane „posiadaniu” w art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny¹⁴. Jak słusznie zauważa B. Pahl „sam fakt wykorzystania nieruchomości przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że to przedsiębiorca staje się posiadaczem tejże nieruchomości, a w związku z tym staje się ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Co więcej, wykorzystanie to może mieć charakter potencjalny, gdyż nawet nieruchomości niewykorzystane w danym momencie przez przedsiębiorcę (a znajdujące się w jego posiadaniu) na prowadzenie działalności gospodarczej, albo wykorzystywane na działalność inną niż gospodarcza, z wyjątkiem budynków mieszkalnych, należy uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej¹⁵.

Wracając jednak do głównego kierunku rozważań, należy stwierdzić, że ustawodawca nie zdefiniował również pojęcia nieruchomości (w szczególności gruntów rolnych i leśnych, budynków mieszkalnych oraz gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym najważniejsze jest w tym przypadku zdefiniowanie terminu „zajęty” i następnie odniesienie frazy „nieruchomości zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” do frazy „nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Dopiero takie porównanie pozwoli na określenie relacji pojęciowej pomiędzy nieruchomościami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej i nieruchomościami zajętymi na prowadzenie działalności gospodarczej i zastosowanie odpowiedniej stawki podatkowej czy zwolnienia podatkowego.

¹⁴ Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.

¹⁵ B. Pahl (w:) M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 353. Zob. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008, s. 46–48.

Z wykładni językowej przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, że grunty, budynki i budowle są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej pod warunkiem, że są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Oznacza to, że warunkiem niezbędnym do stwierdzenia, że grunty, budynki i budowle są związane z działalnością gospodarczą, jest fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą¹⁶. Taka wykładnia przepisu upoważnia do opodatkowania co do zasady gruntów i budynków będących w posiadaniu przedsiębiorców i innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości. Wyjątki od tej reguły zostały określone w tym samym przepisie oraz w innych przepisach u.p.o.l., w tym w art. 7 wprowadzającym zwolnienia od podatku od nieruchomości. Katalog wyjątków nie jest jednolity, gdyż stany faktyczne i prawne, w których mogą one być stosowane są różnorodne. Wyjątki te ustawodawca wprowadził w sytuacjach, gdy nieruchomościami znajdującymi się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą są m.in.:

- ☒ budynki mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami,
- ☒ grunty pod jeziorami, zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
- ☒ nieruchomości, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych,
- ☒ użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy,
- ☒ grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych,
- ☒ budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty po spełnieniu określonych ustawą warunków,
- ☒ budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty,

¹⁶ B. Pahl, op. cit., s. 352–353.

- ☒ budynki gospodarcze lub ich części służące działalności leśnej lub rybackiej albo położone na gruntach gospodarstw rolnych służące wyłącznie działalności rolniczej albo zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej,
- ☒ grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków,
- ☒ budowle wałów ochronnych, grunty pod wałami ochronnymi i położone w międzywałach,
- ☒ grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione,
- ☒ budynki położone na terenie rodzinnych ogrodów działkowych nieprzekraczające norm powierzchni ustalonych w przepisach prawa budowlanego dla altan i obiektów gospodarczych.

W przypadku budowli lub ich części warunkiem koniecznym i zarazem wystarczającym do opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości jest związanie tych budowli lub ich części z prowadzeniem działalności gospodarczej, co wynika z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Oznacza to, że opierając się na wykładni art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wszystkie budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą są opodatkowane podatkiem od nieruchomości, nawet jeżeli nie są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, chyba że nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Przeprowadzając wnioskowanie *a contrario*, budowle niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej nie są przedmiotem podatku od nieruchomości, natomiast budowlami niezwiązanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są budowle znajdujące się w posiadaniu podmiotów niebędących przedsiębiorcami oraz innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. W związku z powyższym należy dojść do wniosku, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie stanowią budowle znajdujące się w posiadaniu podmiotów innych niż wskazane w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Jak wspomniano, pojęcia „zajęcia” gruntów, budynków i budowli na prowadzenie działalności gospodarczej ustawodawca nie zdefiniował, a posłużył się nim wielokrotnie przy określaniu zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odniesieniu do opodatkowania

użytków rolnych i leśnych zajętych na działalność gospodarczą, jak i przy określaniu katalogu zwolnień podatkowych. Jednakże na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych oraz dorobku doktryny można stwierdzić, że „zajęcie” nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej oznacza ściślejszą relację pomiędzy przedsiębiorcą a nieruchomością mającą stanowić potencjalny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, niż w przypadku „związania”. Jak dość zgodnie podkreśla się w literaturze i orzecznictwie sądów administracyjnych „zajęcie” nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej oznacza, iż nieruchomości te są w sposób faktyczny i rzeczywisty wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Dopiero bowiem dokonanie czynności faktycznych zmienia charakter nieruchomości, które pierwotnie (zgodnie z ewidencją gruntów i budynków) miały być opodatkowane podatkiem rolnym albo leśnym, bądź miały być zwolnione od opodatkowania podatkiem od nieruchomości, oraz umożliwia opodatkowanie ich podatkiem od nieruchomości¹⁷. Przykładem „zajęcia” na prowadzenie działalności gospodarczej może być grunt oznaczony w ewidencji jako rolny znajdujący się pośrodku (albo przylegający do) zabudowań tartacznych wykorzystywany przez przedsiębiorcę prowadzącego tartak do składowania drewna przygotowanego do obróbki bądź wykorzystanie pomieszczeń budynku wpisanego do rejestru zabytków na biura przedsiębiorstwa czy działalność hotelową i gastronomiczną.

Konkludując, należy stwierdzić, że wszystkie nieruchomości i obiekty budowlane określone w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. znajdujące się we władztwie przedsiębiorcy, będące w odpowiednim stanie technicznym umożliwiającym prowadzenie działalności gospodarczej i nieoznaczone w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, będą uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i opodatkowane najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości bez względu na to, czy faktycznie są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy mogą zostać opodatkowane podatkiem od nieruchomości tylko i wyłącznie według najwyższej stawki podatkowej dla

¹⁷ P. Borszowski, op. cit., s. 82–84 i orzecznictwo tam przytoczone; L. Etel, *Podatek od nieruchomości...*, s. 97–98 i orzecznictwo tam przytoczone; L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, op. cit., s. 80–81.

gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w przypadku, gdy będą zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, co oznacza, iż muszą być w sposób faktyczny wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Obie sytuacje wywołują określone skutki procesowe. W pierwszym przypadku wystarczy, że organ podatkowy prowadząc ewentualne postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wykáže, że nieruchomości będące przedmiotem sporu znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy, natomiast w przypadku drugim konieczne będzie udowodnienie przez organ podatkowy, że przedsiębiorca w sposób faktyczny wykorzystuje sporne grunty do prowadzenia działalności gospodarczej.

3

POSTĘPOWANIE DOWODOWE W SPRAWIE ZAJĘCIA GRUNTÓW NA PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Pomijając sytuacje wyjątkowe (np. niemożliwość prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych), w przypadku gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest istotne, czy przedsiębiorca lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą w sposób faktyczny wykorzystuje te grunty, budynki i budowle do prowadzenia działalności gospodarczej. Organ podatkowy nie musi na tę okoliczność przeprowadzać szczególnych dowodów w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego i wydania decyzji deklaratoryjnej z powodu nieprawidłowego wypełnienia deklaracji podatkowej przez podatnika. Do przyjęcia najwyższych stawek podatkowych dla nieruchomości wystarczy samo „związanie” nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z kolei pojęcie „zajęcia” gruntów, budynków i budowli na prowadzenie działalności gospodarczej wymaga od organu podatkowego wszczynającego postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości przeprowadzenia dowodu na okoliczność faktycznego „zajęcia” spornych nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej. Dopiero prawidłowe przeprowadzenie dowodu w sprawie może stanowić podstawę do przyjęcia najwyższych stawek podatkowych do opodatkowania podatkiem

od nieruchomości, a nawet, w niektórych przypadkach, do uznania danej nieruchomości za przedmiot opodatkowania tym podatkiem.

Postępowanie w tym zakresie musi być prowadzone na podstawie przepisów art. 180–200 o.p. Często błędem popełnianym przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji¹⁸ jest próba załatwienia sprawy „za biurką”. Specyfika tego typu spraw wymaga jednak większego zaangażowania i sięgnięcia przez organy podatkowe do pozadokumentowych środków dowodowych, takich jak oględziny, przesłuchanie świadków czy opinia biegłego. Organy podatkowe muszą dobrze i w sposób niebudzący wątpliwości udokumentować istnienie stanu faktycznego innego niż ten, który wynika z ewidencji gruntów i budynków. Ważne jest także, aby samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji odpowiedzialne jednocześnie za realizację dochodów budżetowych pamiętały o zasadzie *in dubio pro tributario*, co, jak pokazuje praktyka, niekiedy się nie zdarza. Stąd szczególną rolę w procesie wymiaru podatków pełnią samorządowe kolegia odwoławcze, których usytuowanie ustrojowe jako państwowych jednostek budżetowych i podległych Prezesowi Rady Ministrów, niezależnych od jednostek samorządu terytorialnego zwiększa obiektywizm w prowadzonych postępowaniach i wydawanych rozstrzygnięciach.

4

UWAGI KOŃCOWE

Jak wynika z powyższego, obowiązujące rozwiązania zawarte w u.p.o.l. są anachroniczne i nie przystają do wymagań współczesnego systemu podatkowego nie tylko w zakresie omawianych problemów interpretacyjnych pojęć „związany” i „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej, ale i w ujęciu całościowym.

Znaczącym problemem jest używanie niejasnej terminologii oraz definiowanie pojęć poprzez odesłania do definicji znajdujących się poza ustawami podatkowymi. Potwierdza to zarówno doktryna jak i praktyka samorządowych organów podatkowych, które w sposób bezpośredni stykają się z zagadnieniem dokonywania wymiaru podatku od nieruchomości.

¹⁸ Autor dokonuje konkluzji na podstawie własnego doświadczenia zdobytego w SKO.

Zarówno samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji (wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast), jak i organy odwoławcze w postępowaniu podatkowym (samorządowe kolegia odwoławcze), dokonując wykładni przepisów u.p.o.l. w zakresie podatku od nieruchomości, powinny brać pod uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych, jednak jest to o tyle trudne, że, po pierwsze orzecznictwo to nie jest jednolite, a po drugie samorządowe organy podatkowe wyrokami sądów związane są jedynie w przypadku orzekania przez sąd w konkretnej sprawie. W związku z tym stanowi to wymierny problem dla podatników, szczególnie w przypadku, gdy podatek od nieruchomości stanowi istotny koszt w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Nie zawsze też sprawę udaje się rozwiązać poprzez wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, gdyż bardzo często kompetencje służb samorządowych organów podatkowych pierwszej instancji są niewystarczające do ich wydania. Powoduje to też wymierne problemy po stronie organów, które w związku z tym są zmuszone do szukania pomocy w tym zakresie u profesjonalistów, co skutkuje powstaniem dodatkowych kosztów.

Konieczność stworzenia racjonalnego systemu opodatkowania nieruchomości oraz wykreowania nowej, jednolitej konstrukcji podatku od nieruchomości dla wszystkich rodzajów nieruchomości jest podnoszona w literaturze przedmiotu i stanowi wymóg rzeczywistego i efektywnego opodatkowania¹⁹.

Należy mieć na względzie, że wpływy z podatku od nieruchomości stanowią istotną część dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego na szczeblu gminnym, które w obecnym stanie prawnym borykają się z wieloma problemami przy wydawaniu decyzji wymiarowych. Problemy te wynikają ze wspomnianej anachroniczności rozwiązań prawnych zastosowanych w u.p.o.l., złożoności terminologicznych tej ustawy, braku odpowiednich kadr w samorządach i związanej z tym przewlekłości postępowania, która jest niekorzystna również dla gmin. W związku z tym wprowadzenie nowych uproszczonych rozwiązań w zakresie opodatkowania nieruchomości (podatkiem od nieruchomości, rolnym i leśnym) bądź chociaż w obrębie samego podatku od nieruchomości byłoby zjawiskiem korzystnym dla gmin. Rozwiązanie tych problemów byłoby także

¹⁹ Zob. L. Etel, *Co trzeba zmienić w podatkach i opłatach lokalnych? (cz. 1)*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2012, nr 11, s. 36–37.

korzystne dla podatników, szczególnie prowadzących działalność gospodarczą, gdyż zwiększyłyby to pewność co do wysokości ponoszonych kosztów prowadzonej działalności gospodarczej poprzez uproszczenie zasad wykładni przepisów i związanego z tym samoobliczania wysokości zobowiązania podatkowego, a co za tym idzie, pozwalałoby w wielu przypadkach uniknąć żmudnych postępowań podatkowych i konieczności zapłaty ewentualnych odsetek, a także (co jest zjawiskiem pożądanym i normalnym dla procesu upraszczania przepisów) pozwoliłoby na ograniczenie do minimum konieczności korzystania z instytucji indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

- Borszowski P., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Etel L., *Co trzeba zmienić w podatkach i opłatach lokalnych? (cz. 1)*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2012, nr 11.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008.
- Morawski W. (w:) W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Warszawa 2013.
- Pahl B. (w:) M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
- Stefańska E. (w:) J. Lang, J. Maćkowiak, E. Stefańska (red.), *Prawo geodezyjne i kartograficzne. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Wyrok NSA z 14 września 2011 r., sygn. akt II FSK 533/10, orzeczenia.nsa.gov.pl.