

PRZEGLĄD PODATKÓW

LOKALNYCH I FINANSÓW SAMORZĄDOWYCH

Nr 7-8 (101-102)

ISSN 1641-6856 Warszawa, lipiec-sierpień 2009 r.

Klasyfikacja budynków koszarowych na potrzeby podatku od nieruchomości – glosa aprobująca do uchwały siedmiu sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r. (sygn. akt II FPS 1/09)

Grzegorz Dudar

Budynki koszarowe lub ich części położone na terenach zamkniętych, przeznaczone na zakwaterowanie zbiorowe żołnierzy (wspólne kwatery stałe w rozumieniu art. 6 ust. 1 ustawy z 22 czerwca 1995 r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej – t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 41,

poz. 398 ze zm.) nie mogą być uznane za budynki mieszkalne lub ich części w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.).

ciąg dalszy na s. 4

W NASTĘPNYCH NUMERACH:

- ◆ SPRZEDAŻ W BUDYNKACH I TYMCZASOWYCH OBIEKTACH BUDOWLANYCH A OPLATA TARGOWA
- ◆ ZABEZPIECZENIE NALEŻNOŚCI PODATKOWYCH W FORMIE HIPOTEKI PRZYMUSOWEJ
- ◆ STOSOWANIE PRZEZ GMINĘ PRAWA ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych

Leonard Etel

Uwagi ogólne

Od pewnego czasu w gminnych organach podatkowych rozważany jest problem opodatkowania garaży podatkiem od nieruchomości. Jest to problem, który dotyczy przede wszystkim garaży, które są lokalami stanowiącymi odrębną nieruchomość, usytuowanym

w budynkach mieszkalnych, konkretnie w budynkach, gdzie są lokale mieszkalne. Aby dobrze wyjaśnić zasady opodatkowania takich garaży, należy wyjść od wyjaśnienia pojęcia budynku i jego części, budynku

ciąg dalszy na s. 9

ISSN 1641-6856



CENA 37 zł (w tym 0% VAT)

9 771641 685901

Nr 7-8 (101-102)

Miesięcznik

Warszawa, lipiec-sierpień 2009 r.

ISSN 1641-6856

© Copyright by Wydawnictwo Taxpress

Redaktor Naczelny:

dr Rafał Dowgier

Rada programowa:

Przewodniczący

prof. dr hab. Leonard Etel

Członkowie

dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

dr hab. Wiesława Miemiec

prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski

dr Piotr Pelka

prof. dr hab. Eugeniusz Ruśkowski

dr hab. Paweł Smoleń

dr hab. Janusz Stankiewicz

dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

Wydawca:

Wydawnictwo Taxpress s.c.

00-517 Warszawa

ul. Marszałkowska 80

Adres Redakcji:

04-028 Warszawa,

al. Stanów Zjednoczonych 51 lok. 517

tel./fax (022) 51-77-800, 51-77-707

e-mail: taxpress@poczta.onet.pl

Opracowanie graficzne:

Katarzyna Juras

Skład i łamanie:

Studio Gemma

Druk:

Paper & Tinta

05-270 Marki, ul. Ceglana 34, Nadma

Nakład: 2200 egz.

Do przesłanych materiałów prosimy o dołączenie krótkiej informacji o autorze, wraz z telefonami kontaktowymi. Materiały autorstwa absolwentów szkół wyższych, doktorantów i aplikantów powinny zawierać opinię (recenzję) opiekuna naukowego. Sugerowana objętość artykułów to 20 tys. znaków (około 10 stron).

„Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” chroniony jest prawem autorskim. Przedruk materiałów bez zgody wydawcy jest zabroniony.

Spis treści

PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Klasyfikacja budynków koszarowych na potrzeby podatku od nieruchomości – glosa aprobująca do uchwały siedmiu sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r. ... 4
Grzegorz Dudar

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych ... 9
Leonard Etel

Opodatkowanie majątku gminnego – problemy praktyczne (część II) ... 14
Bogumił Pahl

Opodatkowanie nieruchomości i obiektów budowlanych będących w posiadaniu Centralnego Ośrodka Sportu ... 18
Mariusz Churkiewicz

Inwestycja w obcym środku trwałym a wymiar podatku od nieruchomości ... 24
Krzysztof Rudzikowski

Opodatkowanie gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków ... 30
Bogumił Pahl

Kształtowanie stawek podatku rolnego w gminach w województwie zachodniopomorskim ... 36
Maciej Skotarczak, Maciej J. Nowak

ORDYNACJA PODATKOWA

Wszczęcie kontroli podatkowej przez gminne organy podatkowe (część II) ... 39
Mariusz Popławski

Indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego. Rozstrzygnięcie organu podatkowego ... 46
Adam Laskowski

SAMORZĄDOWE FINANSY PUBLICZNE

Wniosek sołectwa w sprawie wykorzystania środków funduszu sołeckiego ... 54
Rafał Trykozko

Uchwalanie budżetu gmin – kalendarz prac nad budżetem ... 65
Weronika Grabowiecka

Odliczenie podatku VAT w działalności gminy – wybrane problemy ... 69
Ślawomir Owczarczuk

RECENZJA

Zagadnienia ustroju samorządu terytorialnego w Polsce i innych państwach Unii Europejskiej (praca zbiorowa) ... 78
Rafał Dowgier

ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie garaży „blaszaków” ... 79
Grzegorz Dudar

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie gruntów sklasyfikowanych jako „dr” ... 79
Grzegorz Dudar

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie gminnego zakładu komunalnego ... 80
Grzegorz Dudar

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie gruntów pod kioskiem położonym w pasie drogowym ... 82
Grzegorz Dudar

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie gruntów rolnych wpisanych do rejestru zabytków ... 82
Bogumił Pahl

Podatek od nieruchomości: Zmiana sposobu użytkowania gruntu i budynku a wysokość stawki podatku ... 83
Bogumił Pahl

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie budynku letniskowego ... 84
Bogumił Pahl

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie nieruchomości zajętych na działalność agroturystyczną ... 85
Bogumił Pahl

Podatek od nieruchomości: Zwolnienie budynku gospodarczego położonego na gruncie sklasyfikowanym w ewidencji gruntów jako LV ... 86
Bogumił Pahl

Podatek od nieruchomości: Opodatkowanie gruntów i budynków spółdzielni ... 87
Bogumił Pahl

Podatek rolny: Prawne wymogi rachunku dokumentującego wydatek inwestycyjny ... 89
Bogumił Pahl

Podatek rolny: Współwłasność a norma obszarowa gospodarstwa rolnego ... 90
Bogumił Pahl

Podatek rolny i leśny: Opodatkowanie wspólnot gruntowych ... 90
Grzegorz Dudar

Postępowanie podatkowe: Wszczęcie postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty podatku ... 92
Grzegorz Dudar

Postępowanie podatkowe: Stwierdzenie nabycia spadku po zmarłym podatniku ... 92
Grzegorz Dudar

Postępowanie podatkowe: Przedawnienie zobowiązania zabezpieczonego hipoteką ... 93
Grzegorz Dudar

Postępowanie podatkowe: Zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ... 95
Grzegorz Dudar

ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH
Podatek od nieruchomości ... 96
Grzegorz Dudar

Drodzy Czytelnicy! W wakacyjnym, podwójnym numerze Przeglądu Czytelnicy znajdą zwiększoną dawkę rozważań dotyczących interesujących zagadnień z zakresu szeroko pojętych finansów samorządowych.

Na pierwszy plan wysuwają się dwa opracowania. W pierwszym z nich prof. L. Etel analizuje złożoną, jak się okazuje, problematykę opodatkowania garaży. Sprawa ta ma wiele wątków (stawka, sposób naliczenia podatku), a w związku z tym wiąże się z nią szereg wątpliwości tak po stronie podatników, jak i organów podatkowych. Smaczku wskazanemu zagadnieniu dodaje fakt, iż na tle opodatkowania garaży pojawiają się różne, nie zawsze trafne orzeczenia sądów. Z tych względów wskazany artykuł zasługuje na szczególną uwagę.

Drugim opracowaniem, które z pewnością zainteresuje Czytelników, jest glosa do uchwały NSA z 27 kwietnia 2009 r. (sygn. akt II FPS 1/09) autorstwa G. Dudara. Orzeczenie to dotyczy opodatkowania koszar wojskowych, ale jego przełożenie na zasady opodatkowania budynków podatkiem od nieruchomości jest znacznie szersze. W istocie bowiem sąd odpowiedział na pytanie: w oparciu o jakie kryteria należy ustalać rodzaj budynku dla potrzeb ustalania właściwej stawki podatku od nieruchomości? Zatem problematyka ta dotyczy tych wszystkich przypadków, w których mamy do czynienia ze sporem pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym w zakresie opodatkowania tego rodzaju obiektów. W istocie najczęściej występującą sytuacją nie była kwestia opodatkowania koszar, lecz budynków tzw. letniskowych, które podatnicy deklarowali do opodatkowania wg stawek mieszkalnych. Głosowana uchwała odchodzi od przyjmowanej do niedawna reguły, w świetle której o tym, czy budynek ma charakter mieszkalny, decydowała funkcja, którą realizował.

W części dotyczącej finansów samorządowych znajdziecie Państwo obszerny artykuł R. Trykozko, którego przedmiotem są regulacje dotyczące funduszu sołectwa. Jest to nowa problematyka i już z tego względu zasługiwała na zaprezentowanie na łamach naszego miesięcznika.

Zwiększony katalog artykułów zamieszczonych w lipcowo-sierpniowym numerze uzupełniają tradycyjnie odpowiedzi na pytania Czytelników oraz najnowsze orzecznictwo.

Życząc chociaż krótkiego, wakacyjnego odpoczynku, zachęcam jednocześnie do lektury.

Rafał Dowgier

Redaktor Naczelny
dr Rafał Dowgier

Opodatkowanie nieruchomości i obiektów budowlanych będących w posiadaniu Centralnego Ośrodka Sportu

Mariusz Charkiewicz*

Uwagi ogólne

Zgodnie z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki oraz ich części i budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przedmiot podatku od nieruchomości powiązany został zatem z samym faktem posiadania jednego z ww. przedmiotów opodatkowania. Ustawodawca różnicuje przy tym wysokość obciążenia podatkowego biorąc pod uwagę sposób wykorzystania gruntu, budynku i budowli. Świadczy to o majątkowym charakterze tego podatku. Jednocześnie należy zauważyć, że w odniesieniu do budowli lub ich części, warunkiem ich opodatkowania jest „związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Oznacza to, że budowle które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w ogóle nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Innymi słowy są wyłączone z zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości.

Na etapie stosowania przepisów regulujących podatek od nieruchomości jednym z istotnych problemów jest ustalenie zakresu znaczeniowego pojęcia „gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” pomimo tego, że od 1 stycznia 2003 r. na gruncie u.p.o.l. funkcjonuje legalna definicja tego pojęcia. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się 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 i 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. Wydawać więc by się mogło, że nie powinno być problemów z interpretacją tego pojęcia. Tak jednak nie jest. Związane jest to m.in. z tym, że działalność gospodarcza prowadzona jest przez różne podmioty, które nie

zawsze „uważają się” za przedsiębiorców. Mało tego wskazują nawet, że ich działalność nie spełnia kryteriów działalności gospodarczej. W efekcie prowadzi to do licznych wątpliwości w zakresie opodatkowania nieruchomości będących w posiadaniu tych podmiotów. Problem ten można zobrazować następującym przykładem: „Centralny Ośrodek Sportu złożył deklarację na podatek od nieruchomości na 2009 r. W deklaracji tej wykazano grunty jako grunty pozostałe. Nie wykazano natomiast budynków ani budowli wchodzących w skład kompleksu skoczni narciarskiej (budynki, trybuna, wyścig, wieża sędziowska itp.). W związku z powyższym organ podatkowy wezwał COS do złożenia pisemnych wyjaśnień w zakresie opodatkowania budowli i budynków, lub do złożenia korekty deklaracji na podatek od nieruchomości na 2009 r. W odpowiedzi COS wystosował pismo informujące, że nie wykazał w deklaracji na podatek od nieruchomości na 2009 r. wartości budowli i powierzchni użytkowej budynków związanych ze skocznia bowiem uzyskał opinię techniczną wydaną przez rzeczoznawcę budowlanego, z której wynika, że kompleks ten nie wypełnia przesłanek art. 2 ust. 1 ustawy o podatku od nieruchomości. Rzeczoznawca uznał, że obiekty skoczni narciarskiej stanowią całość techniczno-użytkową i jako obiekty wysoce specjalistyczne o specyficznym przeznaczeniu nie nadają się do prowadzenia działalności gospodarczej. Za takim stanowiskiem przemawia ponadto ich położenie, które dyskwalifikuje je do prowadzenia takiej działalności”.

1. Status prawny Centralnego Ośrodka Sportu (COS)

Wskazanie prawidłowych zasad opodatkowania gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu COS wymaga w pierwszej kolejności ustalenia statusu prawnego tego podmiotu i charakteru prowadzonej działalności. Ma to istotne znaczenie w szczególności w kontekście ustalenia właściwych stawek podatku od nieruchomości, a w przypadku budowli, o czym była mowa w wstępie, także objęciu ich, bądź nie, zakresem przedmiotowym tego świadczenia. Mając powyższe na uwadze, należy w tym miejscu odpowiedzieć na następujące pytanie: czy COS prowadzi działalność gospodarczą?

Z zarządzenia nr 19 Ministra Sportu i Turystyki z dnia 16 maja 2008 r. w sprawie działania Centralnego

Ośrodka Sportu wynika, że COS jest zakładem budżetowym w rozumieniu art. 24 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych², podległym ministrowi właściwemu do spraw kultury fizycznej i sportu. Działa on na podstawie statutu. Przedmiot i zakres działania określony został w rozdziale II statutu COS. W myśl § 6 tego aktu przedmiot działalności COS obejmuje realizację zadań w zakresie:

- 1) tworzenia optymalnych warunków organizacyjnych, ekonomicznych i technicznych dla szkolenia sportowego prowadzonego przez polskie związki sportowe i inne podmioty działające w zakresie kultury fizycznej i sportu;
- 2) zapewnienia bazy materialno-technicznej i usług dla potrzeb szkolenia realizowanego przez polskie związki sportowe i inne podmioty działające w zakresie kultury fizycznej i sportu;
- 3) współdziału w organizacji zawodów sportowych;
- 4) prowadzenia działalności w zakresie administrowania i zarządzania nieruchomościami znajdującymi się w trwałym zarządzie COS obejmującej w szczególności najem, dzierżawę i oddawanie do użytkowania na podstawie innych umów składników majątkowych Skarbu Państwa;
- 5) świadczenia innych usług w zakresie kultury fizycznej i sportu.

COS realizuje powyższe zadania w szczególności przez sprawowanie zarządu nieruchomościami Skarbu Państwa wykorzystywanymi na cele kultury fizycznej i sportu; budowę, rozbudowę, utrzymywanie i remontowanie obiektów sportowych; udostępnianie dla potrzeb szkolenia sportowego bazy sportowo-rekreacyjnej sprzętu sportowego, aparatury medycznej, diagnostycznej i odnowy biologicznej; świadczenie usług związanych z organizacją zgrupowań i konsultacji szkoleniowych i zawodów sportowych.

Odnosząc powyższe na grunt u.p.o.l., w pierwszej kolejności zauważyć należy, że pojęcie działalności gospodarczej przyjęte przez ustawodawcę podatkowego zdefiniowane zostało w art. 1a ust. 1 pkt 4. W myśl tego przepisu działalność gospodarczą obejmuje działalność, o której mowa w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej³. Stosownie do treści art. 2 tej ustawy 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. Przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, co wynika z art. 3 tego aktu, nie stosuje się do działalno-

ści wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, a także wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów. Definicja działalności gospodarczej zawarta w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości została jednak nieco zmodyfikowana, gdyż za działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.o.l. nie uważa się: działalności rolniczej lub leśnej oraz wynajmu 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.

Mając na uwadze normatywne pojęcie działalności gospodarczej, można stwierdzić, że wyznacznikami działalności gospodarczej są:

- gospodarczy charakter prowadzonej działalności,
- ukierunkowanie na osiągnięcie zysku,
- samostanny charakter działalności⁴.

Powyższe oznacza, że

każda działalność, która jest wykonywana w celu zarobkowym, ma charakter zorganizowany i ciągły, jest działalnością gospodarczą. Nie ma przy tym znaczenia, jaki podmiot ją wykonuje. Wystarczające jest stwierdzenie, iż prowadzona działalność wyczerpuje ww. znamiona działalności gospodarczej.

Pobieranie opłat za świadczone usługi przez COS np. w związku z organizacją zawodów sportowych czy też udostępnianiem bazy sportowej wyczerpuje kryterium ukierunkowania na osiągnięcie zysku. Ponadto działalność prowadzona przez COS ma bez wątpienia charakter zorganizowany i ciągły. Zauważyć przy tym należy, że zakład budżetowy jest jednostką organizacyjną sektora finansów publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania i pokrywa koszty swojej działalności z przychodów własnych. Podmiot ten wpłaca do budżetu nadwyżki środków obrotowych, ustalone na koniec okresu rozliczeniowego (art. 24 ust. 9 ustawy o finansach publicznych⁵). Tak

* Stanowisko to potwierdzone jest także w orzecznictwie Sądu Najwyższego – zob. uchwała SN z 21 kwietnia 1989 r. III CZP 24/89, OSN 1990 nr 2-3, poz. 45.

² W piśmie Ministerstwa Finansów stwierdzono, że zakład budżetowy nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy – Prawo działalności gospodarczej, nie oznacza to jednak, że nie prowadzi on działalności gospodarczej – zob. pismo MF z 21 lutego 2002 r. Opodatkowanie działalności gospodarczej – budowlanej i budowlanych znajdujących się pod kątem zakładu budżetowego, „Biuletyn Skarbowy” 2002/2-22 LK-1863 LP.01:AM:BM-611394.

³ Dz.U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.

⁴ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.).

* Autor jest aplikantem adwokackim w Okręgowej Radzie Adwokackiej w Lublinie, uczestnikiem seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymostku.

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) – dalej przywoływana jako u.p.o.l.

więc z samej istoty zakładu budżetowego wynika, że jest to podmiot nastawiony na prowadzenie działalności gospodarczej⁴. Także w § 5 statutu COS jednoznacznie stwierdzono, że COS nie ma osobowości prawnej i może występować jako samodzielny podmiot działalności gospodarczej.

Reasumując powyższe, należy stwierdzić, że COS będący zakładem budżetowym w rozumieniu ustawy o finansach publicznych jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. W tym miejscu rodzi się tylko pytanie, czy COS jest przedsiębiorcą?

Na gruncie u.p.o.l. ustawodawca nie definiuje tego terminu. Nie mniej jednak należy przyjąć rozumienie tegoż pojęcia z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁵. Zgodnie z art. 4 tej ustawy przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna nie będąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej.

Na gruncie polskiego prawa podjęcie i wykonywanie działalności gospodarczej uzależnione jest od uzyskania wpisu w rejestrze przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym (m.in. spółki prawa handlowego – spółka jawna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna) albo w Ewidencji Działalności Gospodarczej (przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi). Z chwilą uzyskania takiego wpisu dany podmiot formalnie staje się przedsiębiorcą⁶.

Analiza przepisów rozdziału II ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym⁷ zatytułowanego „Rejestr przedsiębiorców” pozwala stwierdzić, że zakład budżetowy nie podlega wpisowi do rejestru przedsiębiorców, nie podlega także wpisowi do Ewidencji Działalności Gospodarczej, w konsekwencji nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Nie ma to jednak żadnego znaczenia w kontekście opodatkowania nieruchomości będących w jego posiadaniu.

W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje się bowiem, że za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się nie tylko grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy, ale również innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Tak więc, pomimo że zakładu budżetowego nie uznajemy jako przedsiębiorcy (tak jak spółki z o.o. czy spółki akcyjnej), to powinniśmy go traktować na potrzeby podatku od nieruchomości jako inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Sam fakt zaś posiadania jednego z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą upoważnia do zastosowania najwyższych stawek podatku. Nie ma przy tym znaczenia, w jakich celach są one wykorzystywane. Podobne stanowisko zaprezentował skład orzekający WSA w Warszawie w wyroku z 29 września 2005 r. W orzeczeniu tym podkreślono, że w definicji gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie ma warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, wystarczą sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę. Ponadto sam fakt objęcia we władanie przez przedsiębiorcę nieruchomości powoduje, że staje się on jej posiadaczem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Tego typu posiadaczem jest zarówno przedsiębiorca mający prawo własności danej nieruchomości, jak też mający tę nieruchomość w trwałym zarządzie na podstawie ustawy o gospodarce nieruchomościami, a także ten, kto korzysta z nieruchomości sąsiada – właściciela bez jego wiedzy i zgody. Sam fakt wykorzystywania nieruchomości przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że to przedsiębiorca staje się posiadaczem tejże, a w związku z tym staje się ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej⁸.

2. Czy skocznia narciarska, wyciąg narciarski oraz trybuny są budowlami?

Skoro znamy już status prawny COS, konieczne jest ustalenie, czy skocznia narciarska stanowi jeden z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zaznaczyć należy, że skocznia narciarska jest tylko jednym z obiektów składających się na kompleks sportowy, w skład którego wchodzi również trybuna, wyciąg narciarski, wieża sędziowska. W mojej ocenie

na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości każdy z tych przedmiotów należy postrzegać odrębnie, choć w praktyce tworzą jeden kompleks sportowy, o ile są to obiekty wolnostojące, tj. niezwiązane konstrukcyjnie z pozostałymi.

Skocznia narciarskiej bez wątpienia nie można traktować ani jako gruntu, ani jako budynku. Pozostaje więc kwestia zakwalifikowania jej jako budowli. Legalna definicja budowli zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Stosownie do treści tego przepisu pod pojęciem „budowla” należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Dokonując zatem podatkowoprawnej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym⁹. W związku z tym prawo budowlane jest podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego, natomiast o tym, czy stanowi on dla potrzeb opodatkowania budynek, czy też budowlę, rozstrzyga wyłącznie u.p.o.l.

Podkreślić należy, że odesłanie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Z art. 3 pkt 1 prawa budowlanego wynika, że obiektem budowlanym jest: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

Każda zaś budowla w rozumieniu prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w u.p.o.l. Jeżeli zatem dany obiekt budowlany jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, to powinien być też klasyfikowany jak budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W myśl art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane przez „budowlę” należy rozumieć każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle

ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłowni, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Należy zauważyć, że budowlą na gruncie u.p.o.l. jest również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane pod pojęciem urządzenia budowlanego należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Z powyższego wynika, że definicja budowli zawarta w ustawie – Prawo budowlane nie jest zamknięta ani wyczerpująca. Jest to raczej otwarty katalog obiektów budowlanych, które należy uznać za budowle¹². Ma ona przy tym charakter negatywny (każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury należy traktować jako budowlę) oraz porządkujący, bowiem ustawodawca definiuje w istocie poprzez wyliczenie obiektów, które w szczególności ustawa ta zalicza do budowli. Przykładowe wyliczenie w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane obiektów budowlanych uznawanych za budowle skutkuje tym, że w praktyce można spotkać się z wieloma innymi niż wymienione budowlami.

Wskazane przepisy u.p.o.l. oraz prawa budowlanego nie wskazują więc wprost skocznia narciarskiej jako obiektu budowlanego. Niemniej jednak należy zauważyć, że w przykładowym katalogu budowli wymienienia się budowlą sportową. Pojęcie to bez wątpienia obejmuje, obok boisk piłkarskich, kortów tenisowych, torów saneczkowych, także skocznie narciarskie. Jest to sportowy obiekt budowlany.

⁴ Podkreślić należy, że w przypadku zakładu budżetowego nie powinny powstawać żadne wątpliwości co do charakteru prowadzonej działalności, tak jak ma to miejsce w odniesieniu do jednostek budżetowych i działających przy nich gospodarstw pomocniczych.

⁵ Ze zbliżonym pojęciem przedsiębiorcy można spotkać się na gruncie ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.). W art. 431 tego aktu stwierdza się, że przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna nie będąca osobą prawną, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową.

⁶ Również w orzeczeniu WSA w Gliwicach z 10 lipca 2008 r. wyrażono stanowisko, w myśl którego o tym, czy dany podmiot jest przedsiębiorcą, decyduje sytuacja prawna tego podmiotu, w tym jego rejestracja w Krajowym Rejestrze Sądowym lub w Ewidencji Działalności Gospodarczej (sygn. akt SA/GI 453/07), niepublikowany.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 ze zm.

⁸ Sygn. akt III SA/Wa 1411/05, LEX nr 179651. Podobnie zob. wyrok WSA w Olsztynie z 17 września 2008 r. (sygn. akt I SA/OI 315/08), niepublikowany.

⁹ Por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny, Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.

¹² Zob. K. Teszner, Opodatkowanie obiektów budowlanych w elektroenergetyce, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2003 nr 4, s. 6.

Dodać należy, że jego wzniesienie wymaga uzyskania pozwolenia na budowę, co również przemawia za traktowaniem go jako obiektu budowlanego, gdyż przepisy prawa budowlanego normują wyłącznie działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych. Gdyby nie był to obiekt budowlany, to jego wzniesienie nie wymagałoby uzyskania pozwolenia na budowę. Tak jednak nie jest. Tym samym skocznię narciarską na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy traktować jako budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdyż jest ona w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, o czym była mowa we wcześniejszej części artykułu.

Podobnie przedstawia się kwestia podatkowoprawnej kwalifikacji wyciągu narciarskiego i trybun położonych przy skoczni narciarskiej. Są to obiekty budowlane – budowle sportowe. Tworzą one łącznie ze skocznią jeden kompleks sportowy, niezależnie od tego, że są odrębnymi w sensie konstrukcyjnym obiektami. Budowa takich obiektów wymaga również uzyskania pozwolenia na budowę i następnie po zakończeniu budowy pozwolenia na użytkowanie, co również przesądza o traktowaniu ich na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Na zakończenie tej części artykułu dodać należy, że nie ma znaczenia, co zostało podkreślone przez podatnika w przedstawionym na wstępie stanie faktycznym, miejsce położenia budowli. Ustawodawca podatkowy nie uzależnia bowiem opodatkowania, bądź nie, danego obiektu ze względu na to, gdzie jest on posadowiony. W ten sam sposób powinny być traktowane budowle posadowione pod ziemią (np. budowle usytuowane w wyrobiskach górniczych), jak i na ziemi (gruncie) bez względu na jakiej wysokości nad poziomem morza są one usytuowane.

3. Wieża sędziowska – budynek czy budowla?

Normatywna definicja budynku na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Stosownie do treści tego przepisu za budynek uznaje się obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Tak więc dla uznania, czy dany obiekt jest budynkiem, konieczne jest spełnienie łącznych następujących warunków:

1) obiekt jest obiektem budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego,

2) jest trwale z gruntem związany,

3) wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, oraz

4) posiada fundamenty i dach.

Brak któregośkolwiek z ww. elementów skutkuje tym, że dany obiekt nie może być uznany za budynek. W przypadku wieży sędziowskiej należy przypuszczać, że spełnia ona kryteria budynku, nie zaś budowli – posadowiona jest na fundamencie, posiada ściany, dach i jest trwale związana z gruntem. Organ podatkowy mając jednak wątpliwości co do charakteru danego obiektu, tj. czy jest on budynkiem, czy budowlą, powinien przeprowadzić oględziny, bądź też w trakcie tej czynności dowodowej jednocześnie skorzystać z pomocy biegłego.

4. Podstawa opodatkowania w zakresie sportowych obiektów budowlanych

W art. 4 ust. 1 u.p.o.l. ustawodawca wskazał podstawę opodatkowania dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W przypadku budynków lub ich części jest to powierzchnia użytkowa, zaś w zakresie budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne (wartość początkowa brutto – bez uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych), a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Jeśli chodzi o ustalanie podstawy opodatkowania w przypadku budynków, to zauważyć należy, że prawodawca wskazując, że podstawą ich opodatkowania jest powierzchnia użytkowa, zawarł jednocześnie w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. jej legalną definicję. Stosownie do treści tego artykułu pod pojęciem „powierzchnia użytkowa budynku lub jego części” należy rozumieć powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz sztybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Ponadto zauważyć należy, że powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz części kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się (art. 4 ust. 2 u.p.o.l.). Tak więc w przypadku wieży sędziowskiej należy brać pod uwagę jej

powierzchnię użytkową ustaloną we wskazany powyższy sposób.

Natomiast jeśli chodzi o budowle (skocznię narciarską, trybunę, wyciąg), to w składanej deklaracji na podatek od nieruchomości podatnik (COS) powinien wykazać łączną ich wartość. Wartość budowli będąca podstawą opodatkowania wynikać powinna przede wszystkim z ewidencji środków trwałych. Zakład budżetowy (COS) jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych¹³. Dokonuje zapewne odpisów amortyzacyjnych od przedmiotowych budowli. Na podstawie prowadzonej dokumentacji na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych powinien wskazać podstawę opodatkowania tych obiektów budowlanych.

W sytuacji, gdy jednak podatnik nie określi wartości budowli lub poda wartość nie odpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powinien powołać biegłego, który ustali tę wartość. Ponadto w przypadku gdy podatnik nie określił wartości budowli lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik. Od 1 stycznia 2003 r. wprowadzono rozwiązanie, w myśl którego organ podatkowy może powołać biegłego tylko spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (art. 4 ust. 8 u.p.o.l.).

5. Opodatkowanie gruntów pod sportowymi obiektami budowlanymi

Z przedstawionego na wstępie stanu faktycznego wynika, że podatnik (COS) w składanej deklaracji na podatek od nieruchomości wskazał grunty pod sportowymi obiektami budowlanymi jako pozostałe. Zakładam więc, że są to grunty objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości. Czy stanowisko podatnika w tym zakresie jest słuszne?

Rozstrzygając tę kwestię, należy zauważyć, że COS działa w formie zakładu budżetowego. Należy więc traktować go jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Tym samym sam fakt posiadania gruntów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą skutkuje ich uznaniem za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powinny być one opodatkowane podatkiem od nieruchomości według

stawek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. – stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Poruszając problematykę opodatkowania gruntów pod sportowymi obiektami budowlanymi, warto jeszcze zwrócić uwagę, że tak wykorzystywane grunty powinny być sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako tereny rekreacyjno-wypoczynkowe, oznaczone symbolem Bz. Zgodnie bowiem z załącznikiem nr 6 do rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków¹⁴, do terenów tych zalicza się niezajęte pod budynki tereny ośrodków wypoczynkowych, tereny zabaw dziecięcych, plaże, urządzone parki, skwery, zieleńce (poza pasami ulic); tereny o charakterze zabytkowym: ruiny zamków, grodziska, kurhany, pomniki przyrody itp.; tereny sportowe: stadiony, boiska sportowe, skocznie narciarskie, tory saneczkowe, strzelnice sportowe, kąpieliska itp.; tereny spełniające funkcje rozrywkowe: lunaparki, wesołe miasteczka itp.; ogrody zoologiczne i botaniczne; tereny zieleni nieurządzonej niezaliczone do lasów oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych.

Wnioski

Centralny Ośrodek Sportu jest państwowym zakładem budżetowym podległym Ministrowi Turystyki i Sportu, a więc jedną z form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych przewidzianą w ustawie o finansach publicznych. „Publiczny” charakter COS nie wyklucza jednak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej. Wręcz przeciwnie ta forma prawna sektora publicznego (zakład budżetowy) jest stworzona po to by działalność gospodarczą prowadzić. Zakład budżetowy bowiem odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania i pokrywa koszty swojej działalności z przychodów własnych. Jest więc podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. Oznacza to, że będące w jego posiadaniu grunty, budynki i budowle należy uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powinny więc one podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych. Nie ma przy tym żadnego znaczenia położenie tych przedmiotów opodatkowania (budynków i budowli) – wysoko w górach, w depresji, nad morzem czy na Mazurach, bynajmniej ustawodawca podatkowy na chwilę obecną takiego kryterium (położenia) nie wprowadza.

¹³ Zob. ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).

¹⁴ Dz.U. z 2001 r. Nr 38, poz. 454.