

OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI W DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Podatek od nieruchomości
Podatek od przychodów z budynków

Justyna Bauta-Szostak, Rafał Kran

PRAWO W PRAKTYCE

OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI W DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Podatek od nieruchomości
Podatek od przychodów z budynków

Justyna Bauta-Szostak, Rafał Kran

PRAWO W PRAKTYCE

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 lipca 2018 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Paulina Staniszevska

Opracowanie redakcyjne
Justłuk

Łamanie
Justłuk

Poszczególne rozdziały napisali:

Justyna Bauta-Szostak – rozdz. I.1., I.5., I.6., I.7., I.8., I.9., II;

Rafał Kran – rozdz. I.2., I.3., I.4.

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-823-5

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Rozdział I	
Podatek od nieruchomości	15
1. Zagadnienia wstępne	15
1.1. Znaczenie PON dla przedsiębiorców	15
1.2. Zakres opodatkowania PON (nieruchomości i obiekty budowlane)	19
1.3. Definicja budynku i budowli	24
1.3.1. Uwagi ogólne	24
1.3.2. Trwały związek z gruntem	25
1.3.3. Fundamenty	28
1.3.4. Wydzielenie za pomocą przegród budowlanych	29
1.3.5. Dach	32
1.3.6. Definicja budowli	35
1.3.7. Reklasyfikacja obiektów budowlanych	43
1.4. Działalność gospodarcza w PON	48
1.5. Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą ...	51
1.6. Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla PON ...	58
2. Opodatkowanie składników majątku	68
2.1. Środki trwale przedsiębiorcy a zakres opodatkowania PON	68
2.1.1. Definicja środka trwałego (KŚT)	68
2.1.2. Środek trwały a przedmiot opodatkowania PON	69

2.1.3.	Budynki i budowle niestanowiące środków trwałych u podatnika	71
2.1.4.	Komponenty środka trwałego a zakres opodatkowania PON	72
2.1.5.	Inwestycje w obcym środku trwałym	74
2.1.6.	Wnioski	77
2.2.	Nieruchomości mieszkalne w działalności gospodarczej. Działalność deweloperów mieszkaniowych	78
2.2.1.	Uwagi ogólne	78
2.2.2.	Definicja nieruchomości mieszkalnych	79
2.2.3.	Budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej	85
2.2.4.	Grunty związane z budynkami mieszkalnymi	87
2.2.5.	Budowle związane z nieruchomością mieszkalną	91
2.2.6.	Miejsca postojowe w budynkach mieszkalnych	94
2.2.7.	Specyfika branży deweloperskiej	97
2.3.	Komercyjne obiekty zbiorowego zamieszkania	101
2.3.1.	Uwagi ogólne	101
2.3.2.	Budynek mieszkalny w PKOB	102
2.3.3.	Hotel, akademik, internat, dom senioralny	103
2.4.	Obiekty energetyczne	105
2.4.1.	Uwagi ogólne	105
2.4.2.	Linie energetyczne i światłowody	109
2.4.3.	Stacje trafo – wstęp	111
2.4.4.	Stacje trafo – budynek albo budowla	113
2.4.5.	Transformator i rozdzielnie w stacjach trafo	117
2.4.6.	Słupowe stacje trafo	124
2.4.7.	Stacje trafo w pomieszczeniach budynków	127
2.4.8.	Budynki rozdzielni na terenie GPZ	128
2.4.9.	Transformatory i urządzenia rozdzielcze na terenie GPZ	131
2.4.10.	Stacje elektroenergetyczne WN/SN nowego typu	133

2.5.	Obiekty kolejowe	135
2.5.1.	Uwagi ogólne	135
2.5.2.	Zwolnienie dla infrastruktury kolejowej do końca 2016 r.	136
2.5.3.	Definicja infrastruktury kolejowej do końca 2016 r.	140
2.5.4.	Zmiana zwolnienia dla infrastruktury kolejowej od 2017 r.	143
2.5.5.	Definicja infrastruktury kolejowej od 2017 r. ...	147
2.5.6.	Grunty związane z infrastrukturą kolejową ...	153
2.5.7.	Budynki infrastruktury kolejowej	157
2.5.8.	Rodzaje budowli kolejowych podlegających zwolnieniu	160
2.5.9.	Zwolnienie dla infrastruktury zlikwidowanej. Infrastruktura kolejowa nieużytkowana	162
2.6.	Obiekty przemysłowe i usługowe	164
2.6.1.	Uwagi ogólne	164
2.6.2.	Przemysłowe urządzenia techniczne	164
2.6.3.	Instalacje przemysłowe powiązane z budynkami. Budowle w budynkach	168
2.6.4.	Myjnie samochodowe	171
2.6.5.	Oczyszczalnie ścieków	175
2.6.6.	Silosy i elewatory	177
2.7.	Wiaty	180
2.7.1.	Uwagi ogólne	180
2.7.2.	Wiaty – samodzielne środki trwałe	181
2.7.3.	Wiaty – części budynków	185
2.8.	Komercyjne obiekty na wynajem	187
2.8.1.	Uwagi ogólne	187
2.8.2.	Centra handlowe	188
2.8.3.	Budynki biurowe	196
2.8.4.	Garaże wielopiętrowe, podziemne i na dachach	198
2.9.	Obiekty nieużytkowane	201
2.9.1.	Uwagi ogólne	201
2.9.2.	Przesłanka „względów technicznych” obowiązująca do końca 2015 r.	202

2.9.3. Obiekty nieużytkowane z przyczyn technicznych od 2016 r.	207
2.9.4. Obiekty nieukończone	210
2.10. Grunty rolne przedsiębiorcy	211
2.10.1. Wyłączenie z opodatkowania	211
2.10.2. Przesłanka zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej	214
2.10.3. Działki rolne z obiektami budowlanymi	218
2.10.4. Grunty podlegające rekultywacji	220
2.10.5. Podatek rolny – uwagi ogólne	221
2.11. Drogi publiczne i związana z nimi infrastruktura	222
2.11.1. Uwagi ogólne	222
2.11.2. Wyłączenie dla dróg publicznych. Definicja drogi publicznej	224
2.11.3. Zakres przedmiotowy i podmiotowy wyłączenia dla dróg publicznych	227
2.12. Obiekty sportowe	228
2.13. Elektrownie wiatrowe	232
2.14. Tymczasowe obiekty budowlane	235
3. Preferencje w PON	239
3.1. Uwagi ogólne	239
3.2. Preferencje gminne	240
3.3. Preferencyjne ustawowe stawki podatku	245
3.3.1. Uwagi ogólne	245
3.3.2. Stawka dla budynków zajętych na działalność nasienniczą	246
3.3.3. Stawka dla budynków zajętych na działalność lecniczą	247
3.4. Specjalne strefy ekonomiczne	250
3.5. Pozostałe zwolnienia przedmiotowe	251
3.6. Zwolnienia podmiotowe dla przedsiębiorców	259
3.6.1. Zakres zwolnień podmiotowych	259
3.6.2. Żłobki i kluby dziecięce	259
3.6.3. Szkoły, przedszkola i inne instytucje oświatowe	262
4. Leasing a podatek od nieruchomości	264
4.1. Uwagi ogólne	264

4.2. Przedmiot podatku i podatnik PON	265
4.3. Podstawa opodatkowania	267
5. Podstawa opodatkowania	269
5.1. Grunty – powierzchnia	269
5.2. Budynki – powierzchnia użytkowa	275
5.3. Wartość budowli	280
6. Zagadnienia podmiotowe	293
6.1. Podatnik PON	293
6.2. Osoby fizyczne będące podatnikami PON	294
6.3. Osoby prawne będące podatnikami PON	298
6.4. Jednostki organizacyjne, w tym spółki osobowe nieposiadające osobowości prawnej	301
6.5. Spółki cywilne	301
6.6. Przewłaszczenie na zabezpieczenie	302
6.7. Posiadacze samoistni	303
6.8. Użytkownicy wierzyci	305
6.9. Posiadacze zależni	307
6.10. Opodatkowanie obiektów na cudzym gruncie	320
6.11. Zasady opodatkowania współwłasności	322
6.12. Współwłasność garażu	327
6.13. Własność lokali	328
7. Obiekty nowo wybudowane	330
8. Powstawanie obowiązku podatkowego	337
8.1. Uwagi ogólne	337
8.2. Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą ...	345
8.3. Osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej	348
8.4. Pobór podatku i formularze	349
9. Publikacja stawek PON	351
9.1. Uwagi ogólne	351
9.2. Publikacja informacji o zmianie stawek PON	353

Rozdział II

Podatek od przychodów z budynków	357
1. Podatek od przychodów z budynków – przepisy wprowadzone od 1.01.2018 r.	357

2. Podatek od przychodów z budynków – kontrowersje	365
3. Zmiany do regulacji o podatku od przychodu z budynków	366
Bibliografia	375

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1577 ze zm.)
- KŚT – Klasyfikacja Środków Trwałych wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
- p.g.k. – ustawa z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2101 ze zm.)
- PKD lub Polska Klasyfikacja Działalności – rozporządzenie Rady Ministrów z 24.12.2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. poz. 1885 ze zm.)
- PKOB – Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z 30.12.1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz.U. poz. 1316 ze zm.)
- pr. bud. – ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm.)
- pr. energ. – ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2018 r. poz. 755 ze zm.)

pr. lot.	– ustawa z 3.07.2002 r. – Prawo lotnicze (Dz.U. z 2018 r. poz. 1183 ze zm.)
pr. ośw.	– ustawa z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2018 r. poz. 996 ze zm.)
pr. przeds. r.e.g.b.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646) – rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29.03.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. z 2016 r. poz. 1034 ze zm.)
u.d.l.	– ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2018 r. poz. 160 ze zm.)
u.d.p.	– ustawa z 21.03.1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2222 ze zm.)
u.g.n.	– ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2018 r. poz. 121 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.)
u.p.p.m.	– ustawa z 20.12.1996 r. o portach i przystaniach morskich (Dz.U. z 2017 r. poz. 1933)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1892)
u.t.k.	– ustawa z 28.03.2003 r. o transporcie kolejowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2117 ze zm.)
u.w.l.	– ustawa z 24.06.1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2018 r. poz. 716)
z.u.s.s.e.	– ustawa z 2.10.2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U. poz. 1840 ze zm.)

Inne

ETPC	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
GPZ	– główny punkt zasilania
GUS	– Główny Urząd Statystyczny

NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
PDOF	– podatek dochodowy od osób fizycznych
PDOP	– podatek dochodowy od osób prawnych
PON	– podatek od nieruchomości
RIO	– Regionalna Izba Obrachunkowa
SN	– Sąd Najwyższy
SSE	– specjalne strefy ekonomiczne
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WN/SN/NN	– wysokie napięcie/średnie napięcie/niskie napięcie
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZSRS	– Związek Socjalistycznych Republik Sowieckich

Rozdział I

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

1. Zagadnienia wstępne

1.1. Znaczenie PON dla przedsiębiorców

Podatek od nieruchomości funkcjonuje w polskim ustawodawstwie od 1991 r. – reguluje go ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) – dalej u.p.o.l. W międzyczasie przepisy zmieniały się wiele razy, a podejście organów podatkowych i sądów administracyjnych ulegało zmianie wielokrotnie. Niniejsza publikacja ma na celu wskazanie najważniejszych zasad opodatkowania posiadanego przez przedsiębiorców majątku nieruchomości podatkiem od nieruchomości. Opracowanie to nie jest komentarzem do ustawy, lecz zamiarem autorów jest praktyczne wskazanie zasad opodatkowania, a tam, gdzie pojawiają się wątpliwości – wskazanie możliwego sposobu interpretacji przepisów.

Podatek od nieruchomości jest realnym kosztem dla przedsiębiorców – trzeba go zapłacić, nawet jeżeli wykazuje się stratę z działalności. W ostatnich latach dochody gmin z tytułu tego podatku wynoszą ponad 20 mld zł rocznie, więc ma on dla samorządów duże znaczenie. Podatek ten powinien być zatem również istotny dla przedsiębiorców. Zdarza się, że uwarunkowania historyczne czy inne okoliczności powodują, że przedsiębiorcy płacą PON z roku na rok od tych samych obiektów, przepisując dane z deklaracji za rok poprzedni i stosując aktualne stawki. Tymczasem majątek przedsiębiorców się zmienia –

stare obiekty niszczenia lub są likwidowane, interpretacja przepisów ulega zmianie. Warto co pewien czas przejrzeć zestawienie majątku i sprawdzić, czy podatek od nieruchomości jest deklarowany prawidłowo.

Niniejsza publikacja jest przygotowana z myślą nie tylko o podatnikach, lecz także o organach podatkowych, na których ciąży obowiązek weryfikowania zasad rozliczeń PON. Zmiany w przepisach oraz uwarunkowania techniczne i technologiczne współczesnych czasów powodują, że przy kalkulacji podatku potrzebna jest odpowiednia wiedza techniczna oraz informacje na temat rozległego orzecznictwa, aby prawidłowo ustalić zasady opodatkowania. Mamy nadzieję, że ta publikacja Państwu pomoże.

Przepisy określają maksymalne stawki podatku – konkretne stawki wskazywane są w uchwałach poszczególnych gmin. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej maksymalna stawka podatku dla gruntów wynosi ok. 9100 zł dla 1 ha, dla budynków ok. 23 100 tys. zł za 1000 m² i dla budowli – 2% ich wartości. W ciągu 50 lat przedsiębiorca może zapłacić organom podatkowym podatek odpowiadający 100% kosztu nabycia czy wytworzenia budowli.

Kryteria dotyczące uznania obiektów za budynki lub budowle przez wiele lat po wejściu w życie ustawy o podatkach lokalnych były stosunkowo spójnie interpretowane. Zmiany w interpretacji przepisów nastąpiły, gdy podatnicy uświadomili sobie, jak istotnym ciężarem finansowym jest PON, w szczególności 2% PON od wartości początkowej budowli. Wówczas, po wnikliwej analizie przepisów, w wielu przypadkach okazywało się, że wykładnia językowa przepisów prowadzi do wniosku, że często PON (płacony z przyzwyczajenia od lat od określonych obiektów) był wyliczany w nieprawidłowy sposób i w wielu przypadkach kwota PON mogła być niższa. Orzeczenia sądów administracyjnych początkowo były korzystne dla podatników. Jednakże z kolei organy podatkowe zauważyły, że wpływy z PON spadają i rozpoczęły interpretację przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych celowościowo, uznając za nadrzędny cel utrzymanie lub zwiększenie wpływów z PON, który jest przychodem gmin. Na-

stępnie zmieniło się również orzecznictwo sądów administracyjnych – coraz więcej wyroków zapadało na korzyść organów podatkowych, przy czym wiele z nich opierało się na wykładni funkcjonalnej, a nie na wykładni językowej. Szczególnym echem wśród przedsiębiorców odbiły się orzeczenia dotyczące: złego stanu technicznego budynków, transformatorów, masztów antenowych, farm wiatrowych, linii energetycznych, wyrobisk górniczych czy też orzeczenia uznające, że budynek może być budowlą. Pomimo że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że niejasnych przepisów podatkowych nie można interpretować na niekorzyść podatnika, w wielu przypadkach miało to miejsce. Orzecznictwo sądów administracyjnych na przestrzeni lat w stosunku do wielu zagadnień się zmieniało i często ciągle nie jest jednolite. W niniejszej publikacji staramy się przywoływać aktualne orzecznictwo, gdyż ma ono znaczenie dla podatników rozliczających się dzisiaj.

W ostatnich latach to właśnie budowle są głównym obiektem zainteresowania podatników i organów podatkowych. Dlatego im poświęcamy istotną część pracy. Budowlami są np. drogi, parkingi, wiadukty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, budowle sportowe. Tendencja, żeby definicję budowli interpretować szeroko, pozwala opodatkować urządzenia, które na pierwszy rzut oka z budowlą mają niewiele wspólnego.

Z powyższych względów warto przyrzeć się regulacjom dotyczącym PON i zastanowić, czy dane dotyczące poszczególnych obiektów – często, jak wskazaliśmy, przepisywane w deklaracji z roku na rok – nie zmieniły się. Inwentaryzacja budynków, budowli oraz gruntów pozwala ustalić, czy wszystkie deklarowane nieruchomości są w dalszym ciągu w posiadaniu przedsiębiorcy, czy rzeczywiście istnieją i czy są zdadne do użytku. Istotna jest też weryfikacja klasyfikacji gruntów (np. grunty rolne niezajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie podlegają PON). Wreszcie czasami obiekty są nieprawidłowo klasyfikowane jako budynki, a są *de facto* budowlami i odwrotnie.

Justyna Bauta-Szostak – radca prawny, doradca podatkowy, partner w firmie MDDP, specjalistka w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych, podatków międzynarodowych i restrukturyzacji przedsiębiorstw, w szczególności w branży nieruchomości. Prowadziła wiele projektów dotyczących opodatkowania inwestycji polskich i zagranicznych przedsiębiorstw oraz osób fizycznych. Prowadzi szkolenia z zakresu prawa podatkowego. Autorka licznych publikacji.

Rafał Kran – doradca podatkowy w Zespole Nieruchomości w firmie MDDP, specjalista w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zajmuje się doradztwem dla podmiotów z branży deweloperskiej, przemysłowej, handlowej, w tym podatkowym rozliczaniem inwestycji. Prowadzi szkolenia z zakresu podatku od nieruchomości i środków trwałych. Autor licznych publikacji prasowych.

Publikacja w praktyczny sposób omawia najważniejsze zasady opodatkowania majątku nieruchomości posiadanego przez przedsiębiorców. Książka wyróżnia się nowatorskim sposobem połączenia zagadnień związanych z podatkiem od nieruchomości oraz nowo wprowadzonego podatku od przychodów z budynków.

Zostały poruszone takie problemy jak:

- opodatkowanie budynków, budowli i gruntów należących do przedsiębiorców działających w różnych branżach (m.in. deweloperskiej, przemysłowej, energetycznej, kolejowej);
- leasing a podatek od nieruchomości;
- ustalenie podatnika podatku od nieruchomości w różnych sytuacjach;
- środki trwałe a przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości;
- podatek od przychodów z wynajmu budynków według zasad obowiązujących w 2018 r. oraz zmiany planowane na 2019 r.

Autorzy powołują się na liczne orzecznictwo, w tym kluczowe wyroki Trybunału Konstytucyjnego z grudnia 2017 r. Wskazują możliwe sposoby interpretacji przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz Prawa budowlanego na tle problematyki, z którą w praktyce najczęściej stykają się przedsiębiorcy.

Przejrzysty układ, a także piktogramy, tabele i aktualne tezy z orzecznictwa mają ułatwić Czytelnikom lekturę omawianej problematyki.

Książka jest przeznaczona dla wszystkich, którzy w praktyce i bieżącym doradztwie stykają się z tematyką opodatkowania nieruchomości: przedsiębiorców, doradców podatkowych, organów podatkowych, a także sędziów, adwokatów i radców prawnych.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSCLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8124-823-5

