

DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl



2 Prywatna sprzedaż nieruchomości

ADRIAN STOCHMAL

12 Prywatny najem nieruchomości

– rozliczenie proste
tylko z pozoru

BARTOSZ PRZYBYSZ

32 Sprzedaż nieruchomości na gruncie VAT:

granice między zarządem
prywatnym majątkiem
a profesjonalną działalnością
gospodarczą

JAKUB SITARSKI

42 Ustalenie, czy podmiot wywodzi swoją wartość w przeważającej mierze z polskich nieruchomości – na potrzeby stosowania klauzul nieruchomościowych

DR MIKOŁAJ KONDEJ,
ROBERT SITKOWSKI

SPIS TREŚCI

- 2** Prywatna sprzedaż nieruchomości
ADRIAN STOCHMAL
- 12** Prywatny najem nieruchomości – rozliczenie proste tylko z pozoru
BARTOSZ PRZYBYSZ
- 18** Stawka podatku od nieruchomości dla podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych – analiza problemu i propozycja zmian
DR ADAM BOJARSKI
- 26** Naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej? Pomimo interwencji Rzecznika Praw Obywatelskich podmiot podatku od nieruchomości dalej jest błędnie określany
JĘDRZEJ RUSINEK
- 32** Sprzedaż nieruchomości na gruncie VAT: granice między zarządem prywatnym majątkiem a profesjonalną działalnością gospodarczą
JAKUB SITARSKI
- 42** Ustalenie, czy podmiot wywodzi swoją wartość w przeważającej mierze z polskich nieruchomości – na potrzeby stosowania klauzul nieruchomościowych
DR MIKOŁAJ KONDEJ, ROBERT SITKOWSKI



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy,

Przekazujemy dziś w Wasze ręce wydanie specjalne Kwartalnika Doradca Podatkowy „Podatki a nieruchomości”.

Tematem przewodnim numeru jest artykuł Adriana Stochmala „Prywatna sprzedaż nieruchomości”, w którym autor kompleksowo omawia tytułową tematykę. Z artykułu dowiemy się szczegółowo, jak rozliczyć sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat oraz na czym polega ulga mieszkaniowa, jaki jest katalog wydatków na tę ulgę oraz sposób obliczenia. W artykule nie zabraknie informacji o PIT-39 w kontekście umowy najmu i dożywocia. Co istotne, autor w tematyce swojego artykułu wskazuje na interpretacje organów podatkowych oraz orzecznictwo sądowe dotyczące tytułowej tematyki.

Kolejnym wartym uwagi artykułem jest tekst Bartosza Przybysza „Prywatny najem nieruchomości – rozliczenie proste tylko z pozoru”. Jak wskazuje autor, w wyniku „nowoładowych” zmian od 2023 r. jedyną dopuszczalną formą opodatkowania najmu prywatnego jest ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Podstawowa stawka podatku wynosi 8,5%. Po przekroczeniu rocznego przychodu w wysokości 100.000 zł należy od nadwyżki zapłacić 12,5% ryczałt. Wydawać by się mogło, że rozliczenie jest proste. Niemniej zdaniem autora w praktyce nadal pojawiają się wątpliwości.

Z kolei Adam Bojarski w artykule „Stawka podatku od nieruchomości dla podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych – analiza problemu i propozycja zmian” przeprowadza analizę przepisów odnoszących się do stawki podatku od nieruchomości

związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające takich świadczeń oraz przedstawia zmiany w zakresie stawki podatku od nieruchomości.

Z prawdziwą przyjemnością zapraszam Państwa do lektury artykułu Jakuba Sitarskiego „Sprzedaż nieruchomości na gruncie VAT: granice między zarządem prywatnym majątkiem a profesjonalną działalnością gospodarczą”. W artykule autor omawia kryteria, które decydują o tym, kiedy sprzedaż nieruchomości traktowana jest jako czynność prywatna, a kiedy staje się przedmiotem działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT.

Mikołaj Kondej i Robert Sitkowski na łamach Kwartalnika opisują temat „Ustalenie, czy podmiot wywodzi swoją wartość w przeważającej mierze z polskich nieruchomości na potrzeby stosowania klauzul nieruchomościowych”. Artykuł koncentruje się na problematyce, w jaki sposób ustalić, czy podmiot wywodzi swoją wartość w ponad 50% z polskich nieruchomości. Ustalenie powyższego ma istotne znaczenie m.in. przy określeniu, czy sprzedaż praw uczestnictwa w danym podmiocie może podlegać opodatkowaniu w Polsce. Analizie poddawany jest w szczególności najbardziej problematyczny przypadek, gdy jednostka posiada nieruchomości w Polsce również pośrednio, przez inne podmioty. Autorzy w tekście poddają krytycznej analizie metody dotyczące przeprowadzenia wskazanego testu, prezentowane w doktrynie i interpretacjach.

W tym numerze Kwartalnika Doradca Podatkowy znajdują Państwo również ciekawy artykuł Jędrzeja Rusinka „Naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej? Pomimo interwencji Rzecznika Praw Obywatelskich podmiot podatku od nieruchomości dalej jest błędnie określany”.

Mam nadzieję, że lektura Kwartalnika Doradca Podatkowy sprawi Państwu wiele przyjemności.

Z życzeniami dobrej lektury

**DR IWONA BIERNAT-BARAN,
REDAKTOR NACZELNY KIDP
PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM
REDAKCYJNEGO
WYDAWNICTW KIDP**

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

**PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI**

Prywatna sprzedaż nieruchomości



*PIT-39: Sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat /
Podstawa prawna / Określenie przychodu z odpłatnego
zbycia nieruchomości / Koszty uzyskania przychodu /
Stawka podatku / Deklaracja i okres rozliczeniowy /
PIT-39 a ulga mieszkaniowa / Sposób obliczenia / Katalog
wydatków na cele mieszkaniowe / PIT-39: umowa najmu /
Linia orzecznicza / Wnioski / PIT-39 a umowa dożywocia /
Linia interpretacyjna / Linia orzecznicza / Wnioski*

ADRIAN STOCHMAL

**PIT-39: Sprzedaż nieruchomości przed upływem 5 lat.
Podstawa prawna**

Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c ustawy o PIT oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Toteż opodatkowaniu w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) ustawy o PIT podlega, z pewnymi wyjątkami wynikającymi z art. 10 ust. 2 ustawy o PIT, odpłatne zbycie:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d) innych rzeczy,
 - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a–c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie. W przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonujących zamiany.

Pamiętać należy, że dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c) ustawy o PIT nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł (art. 30e ust. 5 ww. ustawy).

Pamięć należy, że dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c) ustawy o PIT nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł (art. 30e ust. 5 ww. ustawy).

Określenie przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości

W świetle art. 19 ust. 1 ustawy o PIT, przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena określona w umowie, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

Zgodnie z powyższym, przychodem z odpłatnego zbycia (sprze-

daży) jest wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, o ile odpowiada wartości rynkowej, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia.

Koszty uzyskania przychodu

Art. 22 ust. 6c ustawy o PIT.

Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy o PIT, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Zgodnie zaś z art. 22 ust. 6d ustawy o PIT, za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy o PIT, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady,

które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy

zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy o PIT.

Ponadto przepis art. 22e ustawy o PIT stanowi, że wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o po-

w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski".

Katalog wydatków mieszkaniowych oraz warunków skorzy-

Elementem, którego nie można pominąć, dbając o interes podatnika, jest art. 22 ust. 6f ustawy PIT, zgodnie z którym **koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa w ust. 6c, są corocznie podwyższane.**

i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy o PIT, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachowek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachowek lub wykonał

datku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Zatem w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części lub udziału w nieruchomości, decydujące znaczenie w kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ma moment i sposób nabycia tej nieruchomości.

Elementem, którego nie można pominąć, dbając o interes podatnika, jest art. 22 ust. 6f ustawy PIT, zgodnie z którym koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa w ust. 6c, są corocznie podwyższane, począwszy od roku następującego po roku, w którym nastąpiło nabycie lub wytworzenie zbywanych rzeczy lub praw majątkowych, do roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych

stanowiącego różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy o PIT, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Stawka podatku

Od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ustawy o PIT podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku – art. 30e ust. 1 ustawy o PIT.

Podstawą obliczenia podatku, o której mowa w ust. 1, jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw.

Deklaracja i okres rozliczeniowy

Zgodnie z art. 45 ust. 1a pkt 3 ustawy o PIT, w terminie określonym w ust. 1 (do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym) podatnicy są obowiązani składać urzędowi skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e.

PIT-39 a ulga mieszkaniowa

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT zwalnia się od podatku dochodowego od osób fizycznych dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych.

Sposób obliczenia

Dochód zwolniony należy obliczyć według następującego wzoru:
 $\text{dochód zwolniony} = D \times W/P$

gdzie:

- D – dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa,
- W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe wymienione w art. 21 ust. 25 ustawy o PIT,
- P – przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa.

Katalog wydatków na cele mieszkaniowe

Za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, uważa się:

- 1) wydatki poniesione na:
 - a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
 - b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
 - c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
 - d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont wła-

snego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,

- e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego
 - położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;
 - 2) wydatki poniesione na:
 - a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, na cele określone w pkt 1,
 - b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,
 - c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b.
- 30a. Wydatki, o których mowa w ust. 25 pkt 2, obejmują także wydatki na spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki), zaciągniętego w związku ze zbywaną nieruchomością lub prawem majątkowym na cele określone w ust. 25 pkt 1, w tym także gdy wydatki te odpowiadają równowartości wydatków uwzględnionych

w kosztach uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, które sfinansowane zostały tym kredytem (pożyczką).

PIT-39: umowa najmu

Zasadniczo najem nieruchomości uniemożliwił zakwalifikowanie wydatków na tę nieruchomość jako wydatki na własne cele mieszkaniowe. Pogląd ten, błędny zresztą, niestety mocno się zakorzenił w głowach urzędników organów podatkowych. Poniżej przedstawione zostały poglądy sądów administracyjnych oraz organów interpretacyjnych przełamujące betonowe przekonanie, że każdy najem wyklucza możliwość skorzystania z instytucji ulgi mieszkaniowej.

Linia orzecznicza

Wyrok NSA z 29 listopada 2016 roku (sygn. akt II FSK 3126/14):

Nie stoi na przeszkodzie skorzystania z analizowanej ulgi okoliczność, że podatnik nabywa kilka lokali mieszkalnych, jak i to, że aktualnie posiada inny lokal mieszkalny, w którym zamieszkuje. Niemniej jednak od okoliczności faktycznych konkretnej sprawy będzie zależało, czy rzeczywiście takie zakupy realizują ustawowy warunek uznania własnych celów mieszkaniowych. (...) Czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych samo w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie realizował w tych mieszkaniach własnych celów mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia.

Jeżeli podatnik dokonuje zakupu co najmniej dwóch lokali mieszkaniowych w dwóch różnych miejscowościach, co wynika stąd, że w jednej miejscowości pracuje, w drugiej koncentruje się jego życie rodzinne, wówczas można uznać, że własny cel mieszkaniowy jest realizowany w odniesieniu do obu lokali. Także w sytuacji, gdy dwa połączone obok siebie lokale mogą zostać połączone, można uznać, że cel mieszkaniowy może być realizowany. Z drugiej jednak strony nie można mówić o realizacji własnych celów mieszkaniowych w sytuacji, gdy podatnik deklaruje, że jedno z zakupionych mieszkań zamierza przeznaczyć dla córki. Podatnik nie realizuje wówczas własnego celu mieszkaniowego, ale cel mieszkaniowy innej osoby, i nie ma tutaj znaczenia, w jakim stosunku pokrewieństwa ta inna osoba pozostaje względem podatnika.

Wydatkowanie przychodu na własne cele mieszkaniowe oznacza, że celem podatnika jest realizacja potrzeby zapewnienia sobie tzw. "dachu nad głową", dążenie, aby w tym nowym lokalu mieszkać. Wyraz "mieszkaniowe" w wyrażeniu "własne cele mieszkaniowe" należy odnosić do zamiaru zamieszkiwania związanego z różnymi sposobami wydatkowania przychodu, a nie do wydatkowania przychodu na nabycie mieszkania w znaczeniu przedmiotowym, bo przecież ustawodawca wyraźnie przewidział, że cele mieszkaniowe mogą być zrealizowane także poprzez wydatki związane z innymi przedmiotami (np. dom, grunt).

Wyrok NSA z 17 maja 2017 r., II FSK 1053/15:
Zdaniem sądu dokonując wykładni art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, który reguluje to zwolnienie, nie można poprzestać wyłącznie na jego wykładni językowej, tracąc tym samym z pola widzenia cel, jaki ustawodawca zamierzał osiągnąć, regulując tę materię. W ocenie NSA zwrotu tego nie można zawęzić. Ustawodawca w żaden sposób nie limituje bowiem lokali, które podatnik może nabyć. To zaś, czy podatnik w drodze nabytych lokali realizuje własne cele mieszkaniowe, bądź jego działa-

nia wypełniają znamiona prowadzenia działalności gospodarczej, wymaga indywidualnej oceny w konkretnym stanie faktycznym.

Wnioski

W ślad za Naczelnym Sądem Administracyjnym należy podzielić pogląd wyrażony w wyroku z 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3126/14, zgodnie z którym zwolnienia i ulgi wprowadzone do ustawy podatkowej służą realizacji określonego, preferowanego przez ustawodawcę celu. Zatem wykładnia przepisu statuującego ulgę powinna być dokonywana w taki sposób, aby z jednej strony faktycznie nie dochodziło do rozszerzenia zakresu wykładanego przepisu, z drugiej jednak strony należy mieć na uwadze, aby w każdym przypadku faktyczny cel ulgi mógł zostać zrealizowany. W doktrynie wyrażany jest pogląd akceptowany w orzecznictwie, że zwolnienie od podatku dochodowego dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości mieszkalnej jest normą celu społecznego (socjalnego), która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli. Zadaniem, jakie ma spełnić ta norma, jest rozwój określonej dziedziny życia gospodarczego i społecznego (R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa, 1995 r., str. 113–114). Celem wprowadzenia tego przepisu było preferowanie przeznaczenia przez podatników środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie stoi na przeszkodzie skorzystania z analizowanej ulgi okoliczność, że podatnik nabywa kilka lokali mieszkalnych, jak i to, że aktu-

alnie posiada inny lokal mieszkalny, w którym zamieszkuje (...). Jeżeli zatem podatnik dokonuje zakupu co najmniej dwóch lokali mieszkaniowych w dwóch różnych miejscowościach, co wynika stąd, że w jednej miejscowości pracuje, w drugiej koncentruje się jego życie rodzinne, wówczas można uznać, że własny cel mieszkaniowy jest realizowany

kaniowych była ograniczona do jednego lokalu. Ponadto zastosowaniu zwolnienia, przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT, nie stoi na przeszkodzie oddanie zakupionego lokalu w najem, zwłaszcza jeżeli tego typu aktywność podatnika nie nosi znamion działalności gospodarczej.

dochodowym od osób fizycznych nie określa kiedy i jak długo podatnik powinien mieszkać w nabytym lokalu mieszkalnym, żeby nastąpiła realizacja celu mieszkaniowego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że podatnik nie realizuje celu mieszkaniowego w przypadku, gdy nabył lokal mieszkalny w celu zamieszkania w nim, przez pewien

Celem wprowadzenia tego przepisu było preferowanie przeznaczenia przez podatników środków pieniężnych uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych na zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych.

w odniesieniu do obu lokali (...). NSA aprobuje więc czasowe, uzasadnione obiektywnymi okolicznościami, wynajęcie zakupionych lokali mieszkalnych. Czynność ta sama w sobie nie może przesądzać o tym, że podatnik nie będzie realizował w tych mieszkaniach własnych celów mieszkaniowych. Ustawodawca nie zastrzegł w treści analizowanych przepisów, że własny cel mieszkaniowy w zakupionym lokalu ma być realizowany nieprzerwanie od daty jego nabycia.

Zatem uwzględniając wykładnię art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT dokonaną w przytoczonym wyroku Sądu drugiej instancji, stwierdzić należy, że dla ziszczenia się przesłanek zwolnienia podatkowego unormowanego w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT nie jest konieczne, by realizacja własnych celów miesz-

Obecnie zdanie NSA aprobują WSA oraz z uwagi na zwiększającą się ilość pozytywnych wyroków również DKIS jako organ wydający interpretacje indywidualne:

0113-KD IPT2-2.4011.1015.2021.2.

DA

Przechodząc zatem do kwestii dotyczącej skorzystania przez Wnioskodawczynię z prawa do zwolnienia z opodatkowania dochodu uzyskanego ze sprzedaży udziału 1/2 w przedmiotowej nieruchomości w części odpowiadającej udziałowi nabytemu w 2016 r. w drodze darowizny od matki, przeznaczonego na własne cele mieszkaniowe, czyli wydatkowania przychodu zgodnie z celami określonymi w art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych m.in. na nabycie lokalu mieszkalnego, w przypadku jego czasowego najmu należy zauważyć, że ustawa o podatku

okres będzie go wynajmował i w przyszłości, po zakończonym okresie najmu, będzie zamieszkiwał w nim realizując własne cele mieszkaniowe.

Z okoliczności przedstawionych we wniosku wynika bowiem, że Wnioskodawczyni planuje w zakupionym lokalu zamieszkać, a zatem będzie realizowała w nim własne potrzeby mieszkaniowe. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje utraty prawa do ulgi określonej ww. przepisem, w przypadku czasowego wynajmu nieruchomości nabytej na własne cele mieszkaniowe.

PIT-39 a umowa dożywocia

Instytucja umowy dożywocia została uregulowana w art. 908–916 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: Kc).

Zgodnie z brzmieniem art. 908 Kc treść umowy o dożywocie polega na tym, że jedna ze stron przenosi na drugą własność nieruchomości, druga zaś zobowiązuje się w zamian za to do dożywotniego utrzymania zbywcy. Na zobowiązanie to – przy braku innego porozumienia (umowy) – składa się: obowiązek przy-

go utrzymania wynika, że zakres związanych z tym obowiązków nabywcy winien sięgać tak daleko, aby uprawniony nie był zmuszony poszukiwać dodatkowo środków utrzymania z innych źródeł. Oznacza to, że w zamian za przeniesienie własności nieruchomości dożywotnik w ramach dożywotniego

wy dożywocia jako umowy odpłatnej i wzajemnej, przedstawmy umowę o charakterze przeciwnym – nieodpłatne i niewzajemne. Za takie należy uznać umowy, w których nie zastrzeżono korzyści majątkowej (np. darowizna, użyczenie rzeczy), ale i takie, gdzie korzyść majątkowa ma charakter tylko symboliczny

**W tym znaczeniu zbycie nieruchomości
w drodze dożywocia jest zbyciem na podstawie
umowy nie tylko wzajemnej, ale także odpłatnej
(ekwiwalentnej), przy którym otrzymywane przez
dożywotnika (zbywcę lub osobę mu bliską)
środki utrzymania stanowią odpłatę
za zbytą nieruchomość.**

jęcia dożywotnika jako domownika, dostarczanie mu wyżywienia, ubrania, światła, opału, pomoc i pielęgnacja w czasie choroby oraz sprawienie mu na koszt nabywcy pogrzebu odpowiadającego zwyczajom miejscowym.

Co istotne na gruncie rozważanego tematu, przeniesienie własności nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie następuje z jednoczesnym obciążeniem tej nieruchomości prawem dożywocia, do którego to obciążenia stosuje się odpowiednio przepisy o prawach rzeczowych ograniczonych – art. 910 § 1 Kc.

Z istoty prawa dożywocia, jako prawa do uzyskania przez dożywotnika (zbywcy nieruchomości lub osoby mu bliskiej) dożywotnie-

utrzymania otrzymuje określone świadczenia także o charakterze majątkowym mające zaspokoić jego potrzeby życiowe. W tym znaczeniu zbycie nieruchomości w drodze dożywocia jest zbyciem na podstawie umowy nie tylko wzajemnej, ale także odpłatnej (ekwiwalentnej), przy którym otrzymywane przez dożywotnika (zbywcę lub osobę mu bliską) środki utrzymania stanowią odpłatę za zbytą nieruchomość. Z kolei odpłatne czynności prawne charakteryzują się tym, że każda ze stron uzyskuje jakąś korzyść majątkową, niekoniecznie w postaci pieniężnej: mogą to być także świadczenia innego rodzaju (usługi, rzeczy, wierzytelności, inne prawa), byleby dały się określić w pieniądzu.

By dopełnić rozumienie umo-

– np. sprzedaż dzieła sztuki za 1 zł.

Dla ustalenia charakteru umowy o dożywocie nie mogą umknąć uwadze dalsze regulacje kodeksowe tej instytucji, a mianowicie art. 913 § 1 i art. 914 Kc. Potwierdzają bowiem one w sposób niebudzący wątpliwości odpłatność umów o dożywocie. Pierwszy z przywołanych przepisów stanowi, że jeżeli z jakichkolwiek powodów wytworzą się między dożywotnikiem a zobowiązanym takie stosunki, że nie można wymagać od stron, żeby pozostawały nadal w bezpośredniej ze sobą styczności, sąd na żądanie jednej z nich zamieni wszystkie lub niektóre uprawnienia objęte treścią prawa dożywocia na dożywotnią rentę odpowiadającą wartości tych uprawnień. Z drugiego zaś wyni-

ka, że jeżeli zobowiązany z tytułu umowy o dożywocie zbył otrzymaną nieruchomości, dożywotnik może żądać zamiany prawa dożywocia na dożywnią rentę odpowiadającą wartości tego prawa. Istotnie zatem, w przypadku rozwiązania umowy dożywocia oceny skutków tej czynności należy upatrywać w powyższych przepisach.

Linia interpretacyjna

o115-KDIT1.4o11.674.2o2o.2.DB, DKIS

Oczywiście zgodnie z dyspozycją art. 353 Kc strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Zasada swobody umów wynikająca z tej regulacji pozwala podmiotom kształtować stosunki cywilnoprawne według własnych decyzji, do których należy także zaliczyć prawo stron do rozwiązania zawartej umowy.

Wskazać należy, że przepisy Kodeksu cywilnego nie określają bezpośrednio rzeczowych skutków rozwiązania umowy o dożywocie, nawet w sytuacji, o której mowa w art. 913 cytowanej ustawy, pozwalającego stronom umowy dożywocia na zmianę lub rozwiązanie umowy w szczególnych okolicznościach, gdy charakter stosunków, jakie wytwarzają się między stronami po ustanowieniu prawa, wskazuje na trudne lub wręcz niemożliwe utrzymywanie stosunku dożywocia. Należy jednakże podkreślić, że w przypadku zmian dobrowolnie dokonanych przez strony, włącznie z rozwiązaniem umowy, zmiany te pozostają poza dyspozycją art. 913 Kodeksu cywilnego.

Skoro zawarcie umowy o dożywocie powoduje przeniesienie wla-

sności nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie z jednoczesnym obciążeniem nieruchomości prawem dożywocia, to niewątpliwie w takim przypadku dochodzi do zbycia nieruchomości. Z takim samym skutkiem mamy do czynienia w sytuacji odwrotnej, gdy następuje rozwiązanie umowy o dożywocie, wówczas z jednej strony następuje przeniesienie własności nieruchomości z powrotem na dożywnią, a z drugiej strony powoduje wygaśnięcie prawa dożywocia. Przedmiotowe zdarzenie rodzi więc skutek rzeczowy w postaci przeniesienia własności nieruchomości na dożywnią, co należy potraktować jako nabycie przez niego nieruchomości.

To z kolei oznacza, że termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy w omawianej sprawie liczyć od końca roku, w którym doszło do rozwiązania umowy o dożywocie i ponownego przeniesienia prawa własności lokalu mieszkalnego, bowiem z dniem rozwiązania umowy o dożywocie nastąpiło ponowne nabycie lokalu mieszkalnego.

Linia orzecznicza

WYROKI:

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 1163/18,

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 14 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Op 347/12.

Odnosząc się natomiast do kwestii ustalenia wysokości kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej w drodze dożywocia, zauważyć należy, że kwestię tę należy połączyć odpowiednio ze skutkami zbycia nieruchomości w drodze umowy dożywocia. W kwestii

określenia przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w myśl art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – w drodze umowy dożywocia – Naczelny Sąd Administracyjny 17 listopada 2014 r. podjął uchwałę sygn. akt II FPS 4/14 o następującej treści: *W przypadku zbycia nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie nie jest możliwe określenie przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.), na zasadach wynikających z art. 19 ust. 1 i 3 tej ustawy.*

W ww. uchwale NSA stwierdził m.in., że *W przypadku umowy o dożywocie jedynie przyjęcie wartości rynkowej nieruchomości, której własność jest przenoszona przez dożywnią na zobowiązanego z tej umowy, pozwałaby na określenie przychodu. Wielkość ta jednak nie jest ceną nieruchomości określaną w umowie, czego wymaga art. 19 ust. 1 PIT. Także możliwość ustalania wartości nieruchomości w oparciu o kryterium ceny rynkowej zgodnie z art. 19 ust. 3 PIT nie dostarcza argumentu o powstawaniu u podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 PIT, w zgodzie z art. 19 ust. 1 PIT. Unormowanie z art. 19 ust. 3 PIT może zostać zastosowane bowiem dopiero wówczas, gdy wartość nieruchomości wyrażona w cenie określonej w umowie nie odpowiada wartości rynkowej. Tym samym regulacja ta nie powinna w ogóle stanowić podstawy do określania ceny nieruchomości, której w ogóle nie przewiduje umowa o dożywocie. (...) Jedynie bowiem przy przyjęciu reguł wykładni rozszerzającej można uznawać za przychód dożywnią określaną wartością wyrażoną w cenie określonej w umowie, stosownie do art. 19 ust. 1 PIT, odnosząc go do wartości rynkowej zbywanej nieruchomości, o której*

stanowi art. 19 ust. 3 PIT. Tak jednak charakteryzowane jest w umowie o dożywocie świadczenie, do wykonania którego zobowiązany jest dożywotnik, a nie to, które otrzymuje on jako świadczenie wzajemne z tytułu zbycia nieruchomości. Otrzymywane przezeń świadczenia, jak wskazano powyżej, nie tylko nie stanowią ceny, ale są wręcz na chwilę zbycia niepoliczalne.

W świetle powyższych wyjaśnień należy stwierdzić, że skoro w przypadku zbycia nieruchomości w drodze umowy o dożywocie nie jest możliwe określenie podstawy opodatkowania, ponieważ świadczenia otrzymywane przez dożywotnika nie stanowią ceny i są niepoliczalne, to nie ma żadnych podstaw, aby do kosztów uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej na podstawie umowy o dożywocie można było zaliczyć wartość nieruchomości określoną w umowie o dożywocie. Wartość ta – jak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanej uchwale – nie jest ceną zbycia nieruchomości, a więc co oczywiste – nie może być również traktowana przez nabywcę jako cena jej nabycia. Kosztem uzyskania przychodu w tej sytuacji będą jedynie faktycznie poniesione i udokumentowane wydatki, jakie nabywca poniósł na rzecz dożywotnika. Kosztem nabycia mogą być więc jedynie wydatki policzalne w chwili zbycia nieruchomości nabytej w drodze umowy dożywocia.

W tym miejscu wyjaśnić należy, że zgodnie z art. 908 § 1 K.c. – jeżeli w zamian za przeniesienie własności nieruchomości nabywca zobowiązał się zapewnić zbywcy dożywotnie utrzymanie (umowa o dożywocie), powinien on, w braku odmiennej umowy, przyjąć zbywcę jako domownika, dostarczać mu wyżywienie, ubrania, mieszkanie, światło i opał, zapewnić mu odpowiednią pomoc i pielęgnowanie w chorobie oraz sprawić mu wła-

snym kosztem pogrzeb odpowiadający zwyczajom miejscowym.

Z przywołanych przepisów wynika, że umowa dożywocia ma więc charakter umowy zobowiązującej, odpłatnej i wzajemnej. Przedmiotem świadczenia ze strony zbywcy (dożywotnika) jest przeniesienie własności nieruchomości. W literaturze cywilistycznej podkreśla się, że podstawową funkcją umowy dożywocia jest funkcja alimentacyjna. Umowa o dożywocie w praktyce najczęściej służy zabezpieczeniu osób w podeszłym wieku, które nie polega na uzyskaniu określonego przychodu w pieniądzu czy otrzymaniu w zamian innych konkretnych dóbr materialnych, ale na zagwarantowaniu w przyszłości przez czas nieokreślony podstaw egzystencji. W przypadku umowy o dożywocie nie mamy do czynienia z klasycznym przykładem ekwiwalentności świadczeń, jak przy umowie sprzedaży czy zamiany. Nie oznacza to jednak, że przeniesienie własności nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie następuje pod tytułem darmym. W zamian za swoje świadczenie zbywca nieruchomości (dożywotnik) uzyskuje określone świadczenia służące zaspokajaniu jego potrzeb w taki sposób, aby nie musiał on przyczyniać się do zdobywania środków na zaspokojenie niezbędnych wymagań życiowych. Świadczenie dożywotnika ma więc swój odpowiednik (równoważnik) w świadczeniach nabywcy nieruchomości. Należy także podkreślić, że losowy charakter umowy dożywocia nie może zmienić oceny, że ma ona charakter odpłatny. Istotą odpłatności umowy o dożywocie jest to, że zbywca dokonując przysporzenia nie czyni tego kosztem własnego majątku, albowiem uzyskuje świadczenie, posiadające określony wymiar materialny, przejawiający się choćby w zaoszczędzeniu przez zbywcę tych wydatków, które

musiałby ponieść w związku z własnym utrzymaniem, gdyby nie doszło do zawarcia umowy o dożywocie. Uzyskiwane przez dożywotnika świadczenia niewątpliwie mają określony walor finansowy, a tym samym przyjąć należy, że po stronie zbywcy nie dochodzi do bezpłatnego przysporzenia kosztem własnego majątku. Ponadto nabywca nieruchomości, który staje się jej właścicielem z mocy umowy dożywocia, nie jest ograniczony mimo zobowiązań jakie na siebie przyjął wobec dożywotnika, w rozporządzaniu nabytą nieruchomością. Może on dokonywać wszelkiego rodzaju obciążeń tej nieruchomości prawami rzeczowymi ograniczonymi, jak i może zbyć tę nieruchomość osobie trzeciej. Nie budzi zatem wątpliwości odpłatny charakter umowy dożywocia.

Z powyższych rozważań wynika, że umowa o dożywocie ma charakter odpłatny, a zatem do ustalenia kosztów uzyskania przychodu zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6c ww. ustawy, w myśl którego – koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c), z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania. Do kosztów uzyskania przychodu można zaliczyć wydatki faktycznie poniesione na utrzymanie dożywotnika w okresie obowiązywania umowy o dożywocie, udokumentowane i policzalne w chwili sprzedaży lokalu mieszkalnego oraz udokumentowane koszty pogrzebu i wykonania nagrobka. Do kosztów uzyskania przychodu Wnioskodawca może również zaliczyć zapłacony przez niego przy nabyciu w drodze umowy o dożywocie podatek od czynności cywilnoprawnych.

Umowa o dożywocie ma charakter umowy zobowiązującej, odpłatnej i wzajemnej.

Wnioski

Przedmiotem świadczenia ze strony zbywcy (dożywotnika) jest więc przeniesienie własności nieruchomości. Nabywca nieruchomości zobowiązuje się natomiast do świadczeń określonych w art. 908 Kodeksu cywilnego. Umowa o dożywocie ma charakter umowy zobowiązującej, odpłatnej i wzajemnej. Zatem do ustalenia kosztów uzyskania przychodu zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W myśl przywołanego przepisu koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

Zgodnie natomiast z art. 22 ust. 6e ww. ustawy – wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

Ustawodawca nie określa szczegółowo w przepisie art. 22 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych katalogu wy-

datków, które mogą stanowić koszt uzyskania przychodu. Pojęcie kosztów nabycia, o których mowa w ww. art. 22 ust. 6c ustawy, dotyczy zatem tych wydatków, które zbywca musiał ponieść, aby nabyć zbywaną przez siebie nieruchomość lub prawo. Trzeba zauważyć, że ustawodawca rozróżnia koszty nabycia lub wytworzenia od nakładów i art. 22 ust. 6e odnosi się do nakładów.

Do kosztów uzyskania przychodu mogą zostać zaliczone m.in. koszty związane ze sporządzeniem aktu notarialnego umowy o dożywocie, czyli opłata notarialna, sądowa a także zapłacony w związku z nabyciem nieruchomości podatek od czynności cywilnoprawnych. Do kosztów uzyskania przychodu w przypadku umowy o dożywocie, która jest umową odpłatną, zaliczyć można wydatki, jakie nabywca ponosił na rzecz dożywotnika od momentu nabycia nieruchomości wskutek zawarcia umowy o dożywocie do dnia śmierci dożywotnika, z uwzględnieniem poniesionych kosztów pogrzebu i pochówku w związku z realizacją zobowiązań wynikających z umowy o dożywocie. Chodzi zatem o faktyczny wydatek, który musiał ponieść nabywca nieruchomości, a nie o rynkową wartość nieruchomości, jaką strony ustaliły w akcie notarialnym. Żadne przepisy dotyczące odpłatnego zbywania nieruchomości nie zezwala-

ją na odliczenie od przychodu jako kosztu jego uzyskania wartości rynkowej. Kosztem winny być wydatki rzeczywiście poniesione, a nie szacowane. Stąd ich konieczność dokumentowania. Kosztem nabycia dla podatnika będą zatem faktycznie poniesione i udokumentowane wydatki na rzecz dożywotnika.

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone np. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 27 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Sz 223/21, w którym Sąd wyraził pogląd, że:

Odnosząc się dalej do zasadniczego zarzutu, tj. naruszenia przez organ art. 22 ust. 6c u.p.d.o.f., należy wskazać, że: z brzmienia tego przepisu wynika, że do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości można zaliczyć wyłącznie udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania. 🏹



ADRIAN STOCHMAL,
AGENT CELNY,
DORADCA PODATKOWY

Prywatny najem nieruchomości

– rozliczenie proste tylko z pozoru



W wyniku „nowoładowych” zmian od 2023 r. jedyną dopuszczalną formą opodatkowania najmu prywatnego jest ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Podstawowa stawka podatku wynosi 8,5%. Po przekroczeniu rocznego przychodu w wysokości 100.000 zł należy od nadwyżki zapłacić 12,5-proc. ryczałt. Wydawać by się mogło, że rozliczenie jest proste. Niemniej w praktyce nadal pojawiają się wątpliwości.

BARTOSZ PRZYBYSZ

Granice najmu prywatnego

W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że przychody z najmu mogą być rozliczane w obrębie dwóch źródeł przychodu, tj.

- a) pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT¹);
- b) w ramach tzw. najmu prywatnego (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT).

W przeszłości istniały w tym przedmiocie spore rozbieżności ze względu na brak kryteriów, które należy brać pod uwagę przy ocenie źródła przychodu. Definicja działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 ustawy o PIT była w tym przypadku niewystarczająca, gdyż prywatny najem też cechuje się w pewnym stopniu zorganizowaniem czy zarobkowością. Stąd też w praktyce przyjmowano różne kryteria, m.in. liczby mieszkań, wykorzystania pośredników etc.

Aktualnie kwestia ta została doprecyzowana przez Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z 24 maja 2021 r. o sygn. akt II FPS 1/21: *Podatnik będący osobą fizyczną ma zatem prawo prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem swojego mienia, lecz może także wykorzystywać je do celów „prywatnych”, oddając w najem, który też wymaga pewnego stopnia zorganizowania jako umowa nazwana z Kodeksu cywilnego. Wówczas nieruchomości i lokale nie będąc składnikami majątku przedsiębiorstwa i nie stanowiąc jego środków trwałych, które dodatkowo muszą stanowić własność lub współwłasność podatnika, nie są „składnikami majątku*

związanymi z działalnością gospodarczą”. Ustawa nie rozróżnia też, czy ma to być nieruchomość, w tym także lokal mieszkalny, czy użytkowy. W przypadku umów najmu nie można ignorować uwarunkowań faktycznych i prawnych związanych z mieniem (majątkiem i jego składnikami) podatnika i zarządem tym majątkiem. Reasumując, decyduje o wyborze źródła przychodu należy w gruncie rzeczy do samego podatnika. Przy czym możliwa jest sytuacja, kiedy ten sam podatnik wynajmuje dany składnik majątku prywatnie, a inny już w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Niemniej wątpliwa pozostaje jeszcze kwestia, czy usługi zakwaterowania mogą być rozliczane przez podatników w ramach najmu prywatnego. Organy podatkowe przyjmują w tym wypadku jako kryterium różnicujące sposób zorganizowania wynajmu.

Przede wszystkim fiskus bierze pod uwagę możliwość świadczenia usług dodatkowych, np. sprzątanie w czasie trwania pobytu, bieżąca wymiana pościeli czy ręczników, całonocowa recepcja, ochrona. Na takim stanowisku stanął Dyrektor KIS m.in. w interpretacjach indywidualnych z 24 listopada 2023 r. o znaku 0115-KDIT1.4011.703.2023.1.MST czy z 11 stycznia 2023 r. o znaku 0115-KDIT1.4011.754.2022.1.MST.

Co istotne, przy kwalifikacji najmu nie powinien mieć już znaczenia fakt korzystania przez podatnika z portali internetowych pośredniczących przy zawieraniu umów. Takie stanowisko zaprezentował Dyrektor KIS w interpretacji z 3 lutego 2023 r. o znaku 0112-KDIL-2-2.4011.951.2022.2.WS: *W tej sytuacji*

najem nieruchomości stanowić będzie dla Pani źródło przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które podlegają opodatkowaniu na zasadach zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Na powyższe nie ma wpływu fakt poszukiwania przez Panią najemców za pomocą portali ogłoszeniowych oraz serwisów rezerwacyjnych.

Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że w ramach najmu prywatnego nie można rozliczyć usług hotelarskich, gdyż charakter takich czynności wprost wskazuje na prowadzenie działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych², przez usługi hotelarskie rozumie się krótkotrwałe, ogólnie dostępne wynajmowanie domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych, a także miejsc na ustawienie namiotów lub przyczep samochodowych oraz świadczenie, w obrębie obiektu, usług z tym związanych.

Ustalenie wysokości przychodu

Kolejno trzeba zwrócić uwagę na zgoła odmienny moment powstania przychodu w przypadku najmu prywatnego niż w wypadku działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o ryczałcie³ opodatkowaniu podlegają otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość

otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń z tytułów, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT. Tym samym obowiązek zapłaty podatku po stronie wynajmującego powstanie dopiero w momencie otrzymania zapłaty umówionego czynszu.

w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń stosuje się art. 11 ust. 2–2b ustawy o PIT.

Przychód będący podstawą opodatkowania nie może być pomniejszony o koszty uzyskania przychodu. Niemniej akceptowane jest przez fiskusa stanowisko, które po-

ono nadal aktualne, na co wskazuje m.in. Dyrektor KIS w interpretacji z 24 kwietnia 2024 o znaku 0113-KDIP T2-1.4011.970.2022.11.AP: *w przypadku zapisów umowy, z której wynikać będzie obowiązek ponoszenia przez najemców oprócz czynszu dodatkowo Kosztów dodatkowych, to przy-*

Przychód będący podstawą opodatkowania nie może być pomniejszony o koszty uzyskania przychodu. Niemniej akceptowane jest przez fiskusa stanowisko, które pozwala na wyłączenie spod opodatkowania zwrotu poniesionych wydatków.

W praktyce podatnicy często pomijają przy ustalaniu przychodu wartość otrzymanych od najemcy świadczeń w naturze. Najczęściej są to przypadki, w których najemca ponosi określone wydatki na nieruchomości, a w zamian za to wynajmujący obniża czynsz – tzw. wakacje czynszowe. Dyrektor KIS w interpretacji z 3 lutego 2023 r. o znaku 0114-KDIP3-2.4011.1129.2022.2.MG wskazał, że: *Bezspornym jest, iż na podstawie tej umowy zawartej z Dzierżawcą otrzymała Pani od drugiej strony zamiast czynszu świadczenie w naturze w postaci wywiązania się przez Dzierżawcę z ustaleń zawartych w umowie, których wartość nie musiała Pani zwracać. Wartość wykonania tych ustaleń przez Dzierżawcę jest zatem rodzajem odpłatności za możliwość korzystania z nieruchomości. Dla ustalenia wartości otrzymanych świadczeń*

zwala na wyłączenie spod opodatkowania zwrotu poniesionych wydatków. Z okólnika Ministra Finansów z dnia 18 marca 2004 r. o znaku PB2/MK/RB-033-050-132/04 wynika, że: Składnikiem przychodu osiąganego z najmu przez wynajmującego nie będą natomiast ponoszone przez najemcę wydatki (opłaty) związane z przedmiotem najmu (przykładowo opłaty związane z lokalem takie jak: czynsz uiszczany w spółdzielni lub wspólnocie mieszkaniowej, abonament za istniejące w tym lokalu media oraz inne opłaty ustalone ryczałtowo, jak również opłaty za rozmowy telefoniczne przeprowadzane z aparatu zainstalowanego w wynajmowanym lokalu, wodę, energię elektryczną oraz gaz, które nie są ustalone w sposób ryczałtowy), jeżeli z umowy wynika, że najemca jest zobowiązany do ich ponoszenia. Co prawda pismo to ma już 20 lat, niemniej pozostaje

chodem podlegającym opodatkowaniu ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych będzie wyłącznie kwota czynszu bez doliczania do niej Kosztów dodatkowych, jeśli są w całości przeznaczone na opłacenie przez wynajmującego rachunków za wskazane media oraz koszty eksploatacyjne.

Podsumowując, istotne w tym zakresie są postanowienia konkretnej umowy, z których powinno wynikać, że wynajmujący:

- a)** nie otrzymuje tych należności (najemca samodzielnie je reguluje)
- b)** albo pełni jedynie rolę pośrednika, przekazując pieniądze najemcy.

Niemniej należy zaznaczyć, że nie każdy zwrot wydatków można wyłączyć z opodatkowania. Szczególną uwagę trzeba zwrócić na prowizje pobierane przez portale pośredniczące w najmie. W większości przypadków pośrednicy pobierają

od najemców całą kwotę czynszu, a następnie przelewają do wynajmującego kwotę już po potrąceniu swojego wynagrodzenia (provizji).

Pojawia się w związku z tym pytanie, w jakiej kwocie wynajmujący powinien rozpoznać przychód. Intuicja podpowiada, że powinna być to faktycznie otrzymana kwota. Jak się jednak okazuje, nie jest to do końca poprawne podejście, Dyrektor KIS w interpretacji z 5 marca 2024 r. o znaku 0112-KDIL-2-2.4011.72.2024.2.KP stwierdził, że zapłata prowizji stanowi odrębne zdarzenie gospodarcze od najmu mieszkania. Zdaniem Organu są to koszty, które należy ponieść w celu zrealizowania umowy. Z racji tego, że na ryczałcie podatek płaci się od przychodu, wynagrodzenie za znalezienie najemcy nie zmniejszy w żaden sposób kwoty podatku.

Pewne wątpliwości pojawiają się także przy zwrocie wydatków za media w wypadku podnajmu (wynajmujący → najemca → podnajemca). Dokładnie chodzi o sytuację, kiedy najemca technicznie przekazuje część czynszu od podnajemcy do wynajmującego tytułem opłat za media. W takim wypadku Dyrektor KIS w interpretacji z 1 sierpnia 2023 r. o znaku 0114-KDWP.4011.63.2023.2.ASZ wykluczył możliwość nieopodatkowania wspomnianych zwrotów. W rozstrzygnięciu wskazano, że skoro według zawartej umowy to Pan zobowiązany jest (w ramach kwoty otrzymywanego od najemcy czynszu) do pokrywania opłat związanych z lokalem, to cała określona w umowie kwota czynszu stanowi przysporzenie majątkowe dla Pana jako wynajmującego.

Zabezpieczenie wykonania umowy

Przy najmie często przewiduje się różnego rodzaju zabezpieczenia wy-

konania umowy. W związku z tym, obok regularnego czynszu, mogą pojawiać się dodatkowe przepływy. W założeniu kaucja ma na celu zabezpieczenie przyszłych płatności. Z racji swojego zwrotnego charakteru, nie stanowi ona przychodu w momencie jej otrzymania. Stanie się nim dopiero w momencie jej zatrzymania zgodnie z warunkami umowy.

Powstaje pytanie, jak takie kwoty należy ująć w rozliczeniu podatkowym. Dyrektor KIS w interpretacji z 28 kwietnia 2023 r. o znaku 0114-KDIP3-2.4011.208.2023.2.MJ stwierdził, że: w przypadku wystąpienia okoliczności uzasadniających zatrzymanie kaucji, czyli niewywiązywania się przez najemcę z zawartej umowy najmu, zatrzymana przez Pana kaucja stanowi przychód z najmu. Niemniej można wyobrazić sobie sytuację, w której zatrzymana kwota nie będzie stanowić przychodu, np. służyć będzie pokryciu wydatków na media, jeżeli zgodnie z umową najemca był zobowiązany do ich ponoszenia.

Pod kątem podatkowym sprawa staje się bardziej zawiła w przypadku kar umownych, np. za wcześniejsze rozwiązanie umowy. Trudno w takim wypadku jednoznacznie powiązać zapłatę kary umownej z wynagrodzeniem za korzystanie z nieruchomości. Podobne rozbieżności występują w orzecznictwie sądów administracyjnych, i tak można wyróżnić dwa poglądy:

- a)** opodatkowanie w ramach tzw. najmu prywatnego (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy o PIT w zw. z art. 6 ust. 1a ustawy o ryczałcie);
- b)** opodatkowanie jako inne źródła na zasadach ogólnych (art. 10 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o PIT).

Pogląd nr 1 zaprezentował NSA w wyroku z 14 stycznia 2020 r. o sygn. akt II FSK 674/18, stwierdzając, że: *przychodem z tytułu najmu może być oprócz wynagrodzenia wynajmującego*

wynikającego bezpośrednio z tej umowy (czynsz) także wszystko to, co uzyskuje najemca na jej podstawie, z tytułu najmu. Wobec powyższego świadczenia pieniężne, tj. umowne rekompensaty, czy kary umowne uzyskane na mocy porozumienia z uwagi na wcześniejsze rozwiązanie umowy najmu zawartej na czas oznaczony stanowią przychód z tytułu umowy najmu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f., co w konsekwencji powoduje, że nie można należności z tego tytułu zakwalifikować do przychodów z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f..

Natomiast pogląd nr 2 NSA zaprezentował w wyroku z 7 maja 2024 r. o sygn. akt II FSK 947/21, wskazując, iż: *nie budzi wątpliwości, że środki pieniężne zostaną skarżącemu wypłacone przez najemcę jako rekompensata w zamian za wcześniejsze rozwiązanie umowy najmu, nie zaś jako czynsz związany z użytkowaniem lokalu przez najemcę. Otrzymywane środki pieniężne są tylko pośrednio związane z najmem lokalu użytkowego. Tym samym stanowią one przysporzenie majątkowe i winny zostać zaliczone przez skarżącego do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. Oznacza to, że osiągnięty przychód nie może zostać zaliczony do przychodów ze źródła określonego jako najem, o którym stanowi art. 10 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy podatkowej i rozliczony na zasadach analogicznych, jak najem.*

Zadne z powyższych stanowisk nie jest dominujące, dlatego też podatnicy powinni zwrócić szczególną uwagę na tego typu wpływy związane z prywatnym najmem.

Rozliczenie przy współwłasności

Przedmiotem najmu może być również nieruchomość będąca we współwłasności kilku osób. W takim wypadku umowa powinna być podpisana przez każdego ze współwła-

ścicieli. Nie jest wykluczona opcja, że współwłaściciele upoważnią jedną osobę do podpisania umowy, nie zmieni to jednak skutków podatkowych. Każdy ze współwłaścicieli będzie musiał rozpoznać przychód według udziału we współwłasności.

Pewną opcją dla współwłaścicieli, którzy nie chcą rozliczać najmu, jest udzielenie prawa do wyłącznego korzystania i pobierania pożytków jednemu z nich. Należy jednak zwrócić uwagę, że w przypadku nieodpłatnego przekazania tych praw, może to rodzić obowiązek rozpoznania po stronie wyznaczonego współwłaściciela przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń. W ramach wyjątku tego typu świadczenia będą zwolnione z opodatkowania u członków najbliższej rodziny, tj. w I i II grupie podatkowej, na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy o PIT.

W nieco innej sytuacji są małżonkowie, którzy wynajmują nieruchomości należące do majątku wspólnego (ustrój wspólności majątkowej). W tym wypadku również zasadą jest opodatkowanie przychodu przez oboje małżonków (w częściach równych). Niemniej mogą oni złożyć oświadczenie do urzędu skarbowego o rozliczeniu całości przychodu przez jednego z nich (art. 12 ust. 6 ustawy o ryczałcie). Pismo należy złożyć do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został osiągnięty pierwszy przychód z tego tytułu w roku podatkowym, albo do końca roku podatkowego, jeżeli pierwszy taki przychód podatnik osiągnął w grudniu roku podatkowego (art. 12 ust. 7 ustawy o ryczałcie).

W takim wypadku małżonkowie mogą skorzystać z wyższego limitu granicznego, tzn. ryczałt wynosi 8,5% przychodów do kwoty 200.000 zł oraz 12,5% przychodów od nadwyżki ponad tę kwotę. W związku z tym pojawia się pyta-

nie, co w sytuacji, w której małżonek, obok nieruchomości należących do majątku wspólnego, wynajmuje też te należące do majątku osobistego. Dyrektor KIS w interpretacji z 26 lutego 2024 r. o znaku 0112-KDIL-2-2.4011.911.2023.2.AA postanowił wyjaśnić te wątpliwości. Zdaniem Organu podatkowemu w stosunku do przychodów z tytułu wynajmu majątku osobistego przysługuje limit 100.000 zł dla zastosowania 8,5% stawki. Niemniej małżonek powinien przy tym rozliczeniu uwzględnić również przychody z majątku wspólnego.

Mimo że prywatny, to może być z VAT

Częstym zaskoczeniem dla wynajmujących prywatnie nieruchomości jest fakt, że pomimo braku obowiązku rejestracji takiej działalności w CEIDG, może powstać obowiązek zarejestrowania się jako podatnik VAT. Rozbieżność ta wynika z szeroko ujętej w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT⁴ definicji działalności gospodarczej. Zgodnie z nią działalność ta obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Tym samym wynajmowanie przez osoby fizyczne składników majątku prywatnego, czyli tzw. prywatny wynajem, stanowi działalność gospodarczą na gruncie VAT.

Dyrektor KIS, w interpretacji z 30 sierpnia 2019 r. o znaku 0111-KDIB3-1.4012.536.2019.1.AB zaznaczył: *mimo że umowy najmu nie będą zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej (w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), należy uznać za czynność świadczoną w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy, która stanowi odpłatne*

świadczenie usług, o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy, podlegające opodatkowaniu tym podatkiem na mocy przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy. Jest to ugruntowane stanowisko, na co wskazują inne interpretacje Dyrektora KIS, m.in. z 14 maja 2020 r. o znaku 0114-KDIP1-1.4012.180.2020.1.RR czy z 2 lutego 2023 r. o znaku 0114-KDIP1-1.4012.656.2022.2.MM.

Natomiast okoliczność, że najem prywatny podlega pod VAT, nie oznacza automatycznie, iż w każdym wypadku powstanie obowiązek doliczenia kwoty podatku do czynszu. W przypadku wynajmu nieruchomości możemy wyróżnić następujące sytuacje:

- 1) korzystanie ze zwolnienia podmiotowego ze względu na wysokość obrotu;
- 2) zwolnienie przedmiotowe w przypadku udostępniania mieszkań wyłącznie na cele mieszkaniowe;
- 3) świadczenie usług zakwaterowania opodatkowanych 8-proc. stawką podatku;
- 4) najem powierzchni użytkowych opodatkowany podstawową 23-proc. stawką.

W pierwszym przypadku podatnicy świadczący usługi najmu mogą nie naliczać podatku, jeśli wartość sprzedaży zdefiniowanej w art. 113 ust. 2 ustawy o VAT nie przekroczy kwoty 200.000 zł dla:

- a) kontynuujących działalność w poprzednim roku;
- b) rozpoczynających w proporcji do okresu wynajmu w roku.

Należy zaznaczyć, że zwolnienie traci moc począwszy od czynności, którą przekroczono tę kwotę (art. 113 ust. 5 i 9 ustawy o VAT).

W praktyce dość często się zdarza, że wynajmujący nieruchomości prowadzi równolegle jednoosobową działalność gospodarczą, w ramach której wykonywane są inne czynności podlegające opodatkowaniu VAT. W takim wypadku usługi wynajmu

nieruchomości łączą się z tymi innymi czynnościami. Może mieć to istotne znaczenie, jeżeli dany przedsiębiorca chciałby w stosunku do tej pozostałej działalności również zastosować zwolnienie, wówczas do wartości sprzedaży trzeba dodać kwoty z najmu prywatnego, pomimo że nie jest on wykonywany z poziomu jego firmy.

Sytuacji tej nie zmienia również okoliczność, że najem może w niektórych wypadkach korzystać ze zwolnienia przedmiotowego. Zgodnie art. 113 ust. 2 pkt 2 lit. a ustawy o VAT przy ustalaniu prawa do zwolnienia podmiotowego uwzględnia się wartość zwolnionych od podatku transakcji związanych z nieruchomościami, które nie mają charakteru transakcji pomocniczych. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 16 maja 2014 r. stwierdził, że: *zaklasyfikowany przez Wnioskodawcę jako zwolniony od podatku VAT obrót z tytułu najmu nieruchomości na cele mieszkalne jako transakcje związane z nieruchomościami, które nie mają charakteru czynności pomocniczych, od 1 stycznia 2014 r. wliczany jest do wartości sprzedaży, o której mowa w art. 113 ust. 1 u.p.t.u.* W podobnym tonie wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z 23 lipca 2014 r. o znaku IPTPP1/443-350/14-4/MW.

Przechodząc do drugiego przypadku, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 36 ustawy o VAT świadczenie usług wynajmu nieruchomości mieszkalnych (budynków oraz lokali mieszkalnych lub ich części) wyłącznie na cele mieszkaniowe lub na rzecz społecznych agencji najmu, o których mowa w art. 22a ust. 1 ustawy o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa⁵, jest zwolnione przedmiotowo z podatku.

Niemniej zwolnienie to nie będzie miało zastosowania, jeżeli nieruchomość jest wynajmowana dla podmiotu gospodarczego, któ-

ry następnie będzie podnajmował ją na cele mieszkalne (z zastrzeżeniem § 3 ust. 1 pkt 22 rozporządzenia MF ws. zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁶). W interpretacji ogólnej z 8 października 2021 r. o znaku PT1.8101.1.2021 Minister Finansów wskazał, że: *usługa wynajmu bądź dzierżawy nieruchomości (lub jej części) o charakterze mieszkalnym (np. lokalu mieszkalnego), świadczona przez czynnego podatnika podatku od towarów i usług na rzecz podmiotu gospodarczego (innego niż społeczna agencja najmu), który wykorzystuje wynajmowaną nieruchomość na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, np. podnajmuje tę nieruchomość innym podmiotom na cele mieszkaniowe, podlega opodatkowaniu z zastosowaniem podstawowej stawki podatku VAT.*

Natomiast usługi wynajmu nieruchomości mieszkalnych na cele mieszkaniowe, ale na krótki termin, np. na dni i tygodnie – jako usługi związane z zakwaterowaniem – opodatkowane są 8-proc. stawką podatku na podstawie art 43 ust. 20 w zw. z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT. Zgodnie z Wyjaśnieniami do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015) – wersja z dnia 25.03.2019 r.⁷, Dział 55 – *Usługi związane z zakwaterowaniem* obejmują:

- usługi w zakresie zapewnienia krótkotrwałego pobytu turystom i pozostałym podróżnym,
- usługi w zakresie zakwaterowania na dłuższy okres studentów, osób pracujących i pozostałych osób.

Końcowo należy zaznaczyć, że usługi wynajmu nieruchomości niemieszkalnych (np. budynków czy lokali użytkowych) oraz usługi wynajmu nieruchomości mieszkalnych na cele inne niż mieszkaniowe (np. lokalu mieszkalnego na biuro) opodatkowane są podstawową 23-proc. stawką podatku.

Podsumowanie – zagadnienie jest szersze

Jak widać, przy rozliczeniu prywatnego najmu nieruchomości trzeba zwrócić uwagę na wiele szczegółów. Przedstawiona problematyka ma przede wszystkim na celu wskazanie obszarów wrażliwych, które najczęściej są pomijane przez podatników. Należy również zaznaczyć, że zagadnienie najmu prywatnego jest dużo szersze i obejmuje także ruchomości, np. samochody, wyposażenie czy maszyny. Zasady wynajmu tego typu składników majątku mogą się nieco różnić. ↪



BARTOSZ PRZYBYSZ,
DORADCA PODATKOWY

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.).

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1944).

³ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 776).

⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361).

⁵ Ustawa z dnia 26 października 1995 r. o społecznych formach rozwoju mieszkalnictwa (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 527).

⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 955 z późn. zm.).

⁷ Główny Urząd Statystyczny w Warszawie, (2020). Serwer klasyfikacji. Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług (PKWiU 2015).

Stawka podatku

**od nieruchomości dla podmiotów
udzielających świadczeń
zdrowotnych – analiza problemu
i propozycja zmian**



Celem artykułu jest analiza przepisów odnoszących się do stawki podatku od nieruchomości związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające takich świadczeń oraz przedstawienie zmian w zakresie stawki podatku od nieruchomości.

DR ADAM BOJARSKI

Podstawa prawna

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych:

Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: 2) od budynków lub ich części: d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń¹.

Jakie wymagania musi spełniać budynek?

Aby zastosować przepisy art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol, należy spełnić dwa warunki. Jeden jest warunkiem przedmiotowym, tj. budynek lub jego część muszą być związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Drugi warunek jest warunkiem podmiotowym, tj. budynek lub jego część muszą być zajęte przez podmiot udzielający tych świadczeń. Jeśli oba warunki są spełnione, to wtedy może być stosowana niższa stawka podatku od nieruchomości.

Stawka podatku

Zgodnie z art. 20 ust. 2 upol Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, górne granice stawek kwotowych na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem zasady określo-

W doktrynie uznaje się, że pojęcie „działalności leczniczej” jest pojęciem szerszym od „świadczeń zdrowotnych”, co wyklucza traktowanie tych pojęć jako pojęcia tożsame.

nej w ust. 1, zaokrąglając je w górę do pełnych groszy.

W 2024 r. maksymalna stawka podatku od nieruchomości dla podmiotów z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol wynosi 6,76 zł za m² powierzchni². W 2025 r. maksymalna stawka podatku od nieruchomości dla podmiotów z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol wyniesie 6,95 zł za m² powierzchni³.

Pojęcie świadczenia zdrowotnego a działalność lecznicza

Pojęcie świadczenia zdrowotnego uregulowane jest w art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z 15.4. 2011 r. o działalności leczniczej. Przez świadczenie zdrowotne rozumie się działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania⁴.

Kluczowa jest odpowiedź na pytanie, czy udzielanie świadczeń zdrowotnych może być dokonywa-

ne wyłącznie w ramach działalności leczniczej? Odpowiedź brzmi nie. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 uodl przez osobę wykonującą zawód medyczny (udzielającą świadczeń zdrowotnych) rozumie się osobę uprawnioną na podstawie odrębnych przepisów do udzielania świadczeń zdrowotnych oraz osobę legitymującą się nabyciem fachowych kwalifikacji do udzielania świadczeń zdrowotnych w określonym zakresie lub w określonej dziedzinie medycyny. Zgodnie z art. 3 ust. 1 zd. 1 działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol nie posługuje się pojęciem „działalność lecznicza”, lecz „świadczenie zdrowotne”.

W doktrynie uznaje się, że pojęcie „działalności leczniczej” jest pojęciem szerszym od „świadczeń zdrowotnych”, co wyklucza traktowanie tych pojęć jako pojęcia tożsame⁵. Przede wszystkim istnieje możliwość wykonywania zadań działalności leczniczej odrębnej od działalności w zakresie świadczeń zdrowotnych, np. promocji zdrowia (art. 3 ust. 2 pkt 1 uodl).

Jednakże w budynku, w którym wykonywane są „świadczenia zdrowotne”, mogą znajdować się inne pomieszczenia np. pomieszczenia socjalne. W takim przypadku nie są to pomieszczenia, w których wykonywane są świadczenia zdrowotne, przez co do tych pomieszczeń nie mają zastosowania przepisy art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

Zajęte przez podmiot udzielający świadczeń medycznych

Budynek lub jego część musi być zajęty przez podmiot, który udziela świadczeń medycznych. Nie jest istotne, czy podmiot ten jest właścicielem budynku lub części budynku, czy jest najemcą budynku lub jego części.

Zgodnie z art. 22 ust. 3 uodl Minister właściwy do spraw zdrowia, po zasięgnięciu opinii Naczelnej Rady Lekarskiej, Naczelnej Rady Pielęgniarek i Położnych, Krajowej Rady Diagnostów Laboratoryjnych oraz Krajowej Rady Fizjoterapeutów, określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe wymagania, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą, kierując się potrzebą zapewnienia bezpieczeństwa zdrowotnego pacjentów, a także rodzajem wykonywanej działalności i zakresem udzielanych świadczeń zdrowotnych. W związku z art. 22 ust. 3 uodl zostało wydane rozporządzenie Ministra Zdrowia z 26.3.2019 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą⁶.

Oznacza to, że świadczenia udzielane przez:

- 1) Lekarza
- 2) Lekarza dentystę
- 3) Pielęgniarkę

- 4) Położną
 - 5) Diagnostów Laboratoryjnych
 - 6) Fizjoterapeutów
- są objęte preferencyjną stawką podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

Istotą sporu jest określenie, czy podmiot udzielający świadczeń medycznych musi wykonywać zawód wymieniony w przepisach uodl, czy musi to być zawód medyczny?

Oznacza to, że podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych musi mieć zawód medyczny na podstawie odrębnych przepisów (ustawy lub rozporządzenia). W wyniku zmian obowiązujących od 26.3.2024 r., wprowadzonych przez ustawę z 17.8.2023 r. o niektórych zawodach medycznych, zdefiniowano nowe zawody medyczne⁷.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 uonzm:

Ustawa określa zasady:

- 1) wykonywania następujących zawodów medycznych:
 - a) asystentka stomatologiczna,
 - b) elektroradiolog,
 - c) higienistka stomatologiczna,
 - d) instruktor terapii uzależnień,
 - e) opiekun medyczny,
 - f) optometrysta,
 - g) ortoptystka,
 - h) podiatra,
 - i) profilaktyk,
 - j) protetyk słuchu,
 - k) technik farmaceutyczny,
 - l) technik masażysta,
 - m) technik ortopeda,
 - n) technik sterylizacji medycznej,
 - o) terapeuta zajęciowy.

Zgodnie z art. 1 ust. 3 uonzm ilekroć w ustawie jest mowa o zawodzie medycznym, należy przez to rozumieć zawody wymienione w ust. 1 pkt 1.

Jeśli spełniony jest zapis dotyczący zawodu medycznego, istotne jest, aby przedstawiciel zawodu me-

dycznego wykonywał „świadczenie zdrowotne”, tj. działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywróceniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania.

Oznacza to, że jeśli przedstawiciel zawodu innego niż zawód medyczny (np. trycholog), niezaliczony do zawodów medycznych, będzie udzielał świadczeń mających poprawić zdrowie, wtedy ze względu na brak uznania, że te zawody są zawodami medycznymi, preferencyjna stawka podatku od nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d nie będzie im przysługiwać.

Wpis na listę podmiotów udzielających świadczenie zdrowotne

Zgodnie z art. 3 ust. 1 uodl działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Świadczenia te mogą być udzielane za pośrednictwem systemów teleinformatycznych lub systemów łączności.

Zgodnie z art. 100 ust. 1 uodl podmiot, który zamierza wykonywać działalność leczniczą jako podmiot leczniczy, składa organowi prowadzącemu rejestr, o którym mowa w art. 106 ust. 1, wniosek o wpis do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, zwanego dalej „rejestrem” [...].

Pytanie tylko, czy można wykonywać działalność leczniczą, nie będąc podmiotem leczniczym? Zdaniem autora tak. Skoro promocja zdrowia jest uznawana za działalność leczniczą i nie musi być wykonywana przez podmiot leczniczy (na gruncie art. 3 ust. 1 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 6 ustawy z 24.4.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁸), to dającego świadczenie zdrowotne musi być wykonywa-

ne wyłącznie przez zarejestrowany podmiot leczniczy? W orzecznictwie ugruntował się niesłuszny pogląd, z którego wynika, że aby udzielać świadczeń zdrowotnych, należy wpisać się do rejestru⁹.

Przepisy art. 2 ust. 1 pkt 7 i 10 uodl oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol nie regulują konieczności wpisu do rejestru z art. 100 ust. 1 uodl jako elementu obligatoryjnego dla stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości.

Promocja zdrowia

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 uodl promocja zdrowia to działania umożliwiające poszczególnym osobom i społeczności zwiększenie kontroli nad czynnikami warunkującymi stan zdrowia i przez to jego poprawę, promowanie zdrowego stylu życia oraz środowiskowych i indywidualnych czynników sprzyjających zdrowiu. Pogląd uznający promocję zdrowia za wchodzącą w zakres działalności leczniczej jest krytykowany w doktrynie na gruncie uodl¹⁰.

Co istotne, aby dokonywać promocji zdrowia, nie trzeba być podmiotem leczniczym. Zgodnie z art. 3 ust. 1 uodppiw działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie. Definicja organizacji pozarządowych jest uregulowana w art. 3 ust. 2 uodppiw. Działalność pożytku publicznego może być prowadzona w ramach art. 3 ust. 3 uodppiw.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 6 uodppiw sfera zadań publicznych, o której mowa w art. 3 ust. 1, obejmuje zadania w zakresie:

6) ochrony i promocji zdrowia, w tym działalności leczniczej w rozumieniu uodl.

Promocja zdrowia w odrębnych ustawach

Ponadto „promocja zdrowia” jest uregulowana w następujących aktach prawnych:

- 1) Ustawa z 19.8.1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego¹¹,
- 2) Ustawa z 9.11.1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych¹²,
- 3) Ustawa z 5.12.1996 r. o zawodzie lekarza i lekarza dentystry¹³,
- 4) Ustawa z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹⁴,
- 5) Ustawa z 29.7.2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii¹⁵,
- 6) Ustawa z 15.7.2011 r. o zawodzie pielęgniarki i położnej¹⁶,
- 7) Ustawa z 11.9.2015 r. o zdrowiu publicznym¹⁷,
- 8) Ustawa z 25.9.2015 r. o zawodzie fizjoterapeuty¹⁸.

Pojęcie „inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia”

Istotnym elementem jest ocena innych działań medycznych wynikających z procesu leczenia. Zdaniem autora jest to pojęcie dość skomplikowane. O ile autor nie ma wątpliwości, że pomieszczenia, w których znajdują się łóżka szpitalne, spełniają warunek zastosowania stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol, o tyle problemem mogą być inne pomieszczenia.

Założmy, że jednym z elementów składających się na proces leczenia, jest prawidłowa dieta. Dieta ta przygotowywana jest w szpitalnej kuchni. Następnie posiłek jest spożywany przez pacjentów w stołówce. Czy w takim przypadku mamy do czynienia z „innymi działaniami medycznymi wynikającymi z pro-

cesu leczenia”? Zdaniem autora tak. Skoro prawidłowa dieta ma charakter mogący przyspieszyć leczenie, to zdaniem autora został spełniony warunek „innych działań medycznych wynikających z procesu leczenia”.

Pojęcie „przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”

Przepisy uodl regulują pojęcie „przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”. Przepisy te muszą dotyczyć innych aktów prawnych regulujących sposób wykonywania świadczeń zdrowotnych, a nie odwołania się do pojęcia „świadczeń zdrowotnych” uregulowanych w innych ustawach (np. art. 5 pkt 40 uożz).

Podmiot leczniczy w innych ustawach niż uodl

Zgodnie z art. 22 ust. 1 i 2 ustawy z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi:

1. Samorząd województwa tworzy i prowadzi na obszarze województwa podmioty lecznicze wykonujące działalność leczniczą w rodzaju stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne w zakresie leczenia odwykowego oraz wojewódzki ośrodek terapii uzależnienia i współuzależnienia.
2. Samorząd powiatu tworzy i prowadzi na obszarze powiatu inne niż wymienione w ust. 1 podmioty lecznicze udzielające świadczenia w zakresie leczenia odwykowego¹⁹.

Zgodnie z przepisami art. 22 ust. 3 uwtpa minister właściwy do spraw zdrowia określi, w drodze rozporządzenia, organizację, kwa-

lifikacje personelu, sposób funkcjonowania i rodzaje podmiotów leczniczych wykonujących świadczenia stacjonarne i całodobowe oraz ambulatoryjne w sprawowaniu opieki nad uzależnionymi od alkoholu oraz sposób współdziałania w tym zakresie z instytucjami publicznymi i organizacjami społecznymi, kierując się potrzebą zapewnienia osobom uzależnionym od alkoholu leczenia odwykowego, a członkom ich rodzin, w tym dzieciom, świadczeń określonych w art. 23 ust. 1 i 2.

zezwolenia marszałka województwa właściwego ze względu na siedzibę tego podmiotu, wydanego po uzyskaniu pozytywnej opinii dyrektora Centrum odnośnie do spełniania wymagań określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7. Na podstawie art. 28 ust. 7 uopn zostało wydane rozporządzenie Ministra Zdrowia z 1.3.2013 r. w sprawie leczenia substytucyjnego²².

Zgodnie z art. 4 pkt 7 uopn leczenie substytucyjne stosowane jest w ramach programu leczenia uza-

nie można wobec nich stosować stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

Problematyka aptek

W literaturze podkreśla się, że apteki powinny korzystać z preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol²⁴. W orzecznictwie uznaje się, że apteki nie mogą korzystać ze stawki uregulowanej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol²⁵.

Zdaniem autora w ten sposób uda się ograniczyć wątpliwości co do stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 uodl. W pierwszej kolejności wyeliminowane zostaną wątpliwości dotyczące farmaceutów. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z 10.12.2021 r. o zawodzie farmaceuty, farmaceuta jest samodzielnym zawodem medycznym.

Na podstawie art. 22 ust. 3 uwtpa zostało wydane rozporządzenie Ministra Zdrowia z 29.12.2023 r. w sprawie funkcjonowania podmiotów leczniczych sprawujących opiekę nad uzależnionymi od alkoholu²⁰. Oznacza to, że nie jest to podmiot leczniczy w rozumieniu art. 4 uodl, gdyż ustawa o uodl nie zawiera informacji o podmiotach leczniczych, których większość kompetencji jest przyznawana na rzecz samorządu województwa²¹.

Zgodnie z art. 28 ust. 2 uopn leczenie substytucyjne może prowadzić podmiot leczniczy po uzyskaniu

leżnienia, produktów leczniczych lub środków odurzających o działaniu agonistycznym na receptor opioidowy.

Celem tego leczenia jest poprawa stanu somatycznego i psychicznego oraz reintegracja społeczna pacjentów czy ograniczenie rozprzestrzeniania zakażeń, w szczególności: HIV, HCV, HBV oraz gruźlicy²³.

Podsumowując, powyższe podmioty są podmiotami leczniczymi, lecz nie działają one na zasadach uregulowanych w uodl, lecz uwtpa lub uopn, w związku z powyższym

Kluczowa jest analiza fragmentu „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”.

Zgodnie z art. 86 ust. 8a ustawy z 6.9.2001 r. Prawo farmaceutyczne²⁶ w aptekach ogólnodostępnych, spełniających wymagania określone w przepisach wydanych na podstawie art. 97 ust. 5 FarmaU²⁷ i art. 98 ust. 5 FarmaU²⁸, mogą być przeprowadzane szczepienia ochron-

ne zgodnie z przepisami ustawy z 5.12.2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi²⁹.

Autor nie ma wątpliwości, że w aptece mogą być świadczone działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia. Tak samo jak w aptece mogą mieć miejsce „inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia”.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 12 FarmaU przez lek recepturowy rozumie się produkt leczniczy sporządzony w aptece na podstawie recepty lekarskiej, a w przypadku produktu leczniczego weterynaryjnego – na podstawie recepty wystawionej przez lekarza weterynarii.

Oznacza to, że leki recepturowe muszą być sporządzone na podstawie recepty lekarskiej przepisanej przez lekarza. Skoro lekarz wypisuje receptę lekarską, na podstawie której ma być sporządzony lek, a farmaceuta ten lek przygotowuje w aptece, i bez tego leku nie może być przeprowadzone leczenie, to zdaniem autora spełnia to warunek definicji z art. 2 ust. 1 pkt 10 uodl w części „inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia”.

Problematyka domów opieki społecznej

Problematyka domów opieki społecznej została poruszona w dwóch aktach prawnych:

- 1) Uozp
- 2) Ustawie z 12.3.2004 r. o pomocy społecznej³⁰.

Wątek ten dotyczy wyłącznie niepublicznych domów opieki społecznej prowadzonych w rozumieniu art. 57 ust. 1 pkt 3 i 4 uops. Problemem jest jednak, jakie pomieszczenia możemy zakwalifikować jako pomieszczenia, w których udziela-

ne są świadczenia zdrowotne. Być może w domach opieki społecznej są wyznaczone do tego miejsca, ale co w przypadku, jeśli świadczenie zdrowotne będzie udzielane w pokoju pensjonariusza? Skoro zakres opieki świadczonej przez publiczne domy opieki społecznej, jak i niepubliczne domy opieki społecznej jest taki sam, dlaczego zatem ich sytuacja prawna pod kątem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest różna?

Problematyka Centrów 75+

Zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy z 17.8.2023 r. o szczególnej opiece geriatrycznej szczególna opieka geriatryczna jest sprawowana w centrach zdrowia 75+, zwanych dalej centrami³¹;

Zgodnie z art. 3 ust. 1 uosog do korzystania ze szczególnej opieki geriatrycznej mają prawo osoby uprawnione do korzystania ze świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych na zasadach określonych w uosz.

Podmioty wymienione w art. 2 uosog nie mogą korzystać ze stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol, gdyż nie spełniają warunku „udzielania świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”.

Definicje takie jak podmiot leczniczy (art. 4 pkt 6 uosog) oraz podmiot wykonujący działalność leczniczą (art. 4 pkt 7 uosog) odwołują się do definicji zawartych w uodl, jednakże zdaniem autora kluczowe jest odwołanie się do definicji „świadczenia opieki zdrowotnej” zawartej w art. 4 pkt 9 uosog. Przez świadczenie opieki zdrowotnej rozumie się świadczenie, o którym mowa w art. 5 pkt 34 uosz, tj. świadczenie zdrowotne, świadcze-

nie zdrowotne rzeczowe i świadczenie towarzyszące.

Podsumowując, przepisy uosog dotyczące centrów 75+ nie odwołują się do przepisów uodl w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Oznacza to, że nie mają zastosowania stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol, gdyż konieczne jest spełnienie warunku „udzielania świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”.

Wyrok TK 22/12 z dnia 26.9.2013 r.

Należy podkreślić, że rozszerzenie podmiotów stosujących preferencyjną stawkę podatku od nieruchomości uregulowaną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol jest zgodne z Konstytucją RP.

W wyroku TK sygn. K 22/12 z 26.9.2013 r.³² TK z wniosku Rady Miasta Kołobrzeg odpowiedział m.in. na pytanie, czy przepisy art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol wprowadzające preferencyjną stawkę podatku od nieruchomości naruszyły samodzielność finansową gmin poprzez ograniczenie wpływów z podatku od nieruchomości dla miasta Kołobrzegu.

We wskazanym wyroku TK orzekł, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol **1)** jest zgodny z art. 167 ust. 1 i 4 w związku z art. 16 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³³ w związku z art. 9 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 12 ust. 1 tiret 7 Europejskiej Karty Samorządu Lokalnego, sporządzonej w Strasburgu dnia 15.10.1985 r.³⁴, **2)** nie jest niezgodny z art. 15 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Na bazie tego wyroku, rozszerzenie zakresu preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości uregulowanej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit.

d upol w sposób mogący naruszyć konstytucyjnie chronioną zasadę samodzielności finansowej gminy, następuje wyłącznie w przypadku, kiedy to modyfikacja dochodów własnych gmin:

- 1) spowodowałyby drastyczne naruszenie ich samodzielności finansowej lub
- 2) sprowadziłyby ich dochody w zaskarżonym zakresie do poziomu iluzorycznego, lub
- 3) doprowadziłyby do oczywistej dysproporcji między zadaniami jednostek samorządu terytorialnego a ich dochodami.

Podsumowanie

Stawka podatku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol nastęrcza wiele problemów interpretacyjnych. Postulaty związane ze nowelizacją przepisów w zakresie stawek podatku od nieruchomości dla podmiotów związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych nie są przedmiotem dużej reformy podatku od nieruchomości mającej wejść w życie w 2025 r.³⁵

Przed wszystkim należy zwrócić uwagę na to, że definicja „świadczeń zdrowotnych” na gruncie art. 2 ust. 1 pkt 10 uodl ma za zadanie uwzględnić spektrum dopasowane do działalności leczniczej, a nie do podatku od nieruchomości. Tym bardziej, że definicja „świadczeń zdrowotnych” z art. 2 ust. 1 pkt 10 uodl wywołuje spory w doktrynie co do prawidłowej interpretacji na gruncie uodl, a co dopiero na gruncie upol³⁶. Jest to również kolejny przypadek, w którym to odwoływanie się przepisów upol do definicji zawartej w odrębnej ustawie tj. uodl powoduje problemy interpretacyjne przepisów prawa podatkowego³⁷.

Zdaniem autora nie można jednoznacznie odpowiedzieć na wiele pytań związanych z prawidłowym stosowaniem stawki z art. 5 ust. 1

pkt 2 lit. d upol. Są wątpliwości i rozbieżności w interpretacji przepisów, m.in. czy apteki mogą korzystać z stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol. Wątpliwości dotyczą także przepisów odnoszących się do części nieruchomości innych niż te, w których są świadczone świadczenia zdrowotne (np. stołówka szpitalna, kuchnia szpitalna).

Propozycja zmian

Przed wszystkim art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol powinien ulec zmianie w tym zakresie, że preferencyjna stawka podatku od nieruchomości winna zostać określona w następującym zakresie zajęcia budynków lub ich części przez:

- 1) Podmioty lecznicze w rozumieniu przepisów uodl lub uwtpa, lub uopn,
- 2) Zakłady lecznictwa uzdrowiskowego w rozumieniu przepisów ustawy z 28.7.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych³⁸,
- 3) Apteki ogólnodostępne, apteki szpitalne, apteki zakładowe, punkty apteczne, sklepy zielarsko-medyczne i hurtownie farmaceutyczne w rozumieniu przepisów FarmaU,
- 4) Sklepy specjalistycznego zaopatrzenia medycznego,
- 5) Niepubliczne domy opieki społecznej w rozumieniu przepisów uops,
- 6) Centra 75+ w rozumieniu przepisów uosog,
- 7) Osoby wykonujące zawód medyczny uregulowany na podstawie odrębnych przepisów
 - z wyjątkiem części budynku, w których świadczone są usługi działalności handlowej niezwiązane z działalnością leczniczą.

Zdaniem autora w ten sposób uda się ograniczyć wątpliwości co do stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 uodl. W pierwszej kolejności wyeliminowane zostaną wątpliwości dotyczące farmaceutów. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z 10.12.2021 r. o zawodzie farmaceuty, farmaceuta jest samodzielnym zawodem medycznym³⁹.

W takim przypadku zniknąłby problem interpretacyjny uznania konkretnego zawodu jako zawodu medycznego. Ponadto zniknąłby problem opodatkowania prawidłową stawką podatku od nieruchomości aptek ogólnodostępnych, aptek szpitalnych i zakładowych, punktów aptecznych, sklepów zielarsko-medycznych, hurtowni farmaceutycznych, niepublicznych domów pomocy społecznej czy Centrów 75+.

Jedyny wyjątek będą stanowiły pomieszczenia, w których to świadczone są usługi działalności handlowej, takie jak np. kiosk czy restauracja. Obniżoną stawkę z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol można byłoby stosować do działalności handlowej, ale związanej z działalnością medyczną poprzez specjalistyczne sklepy zaopatrzenia medycznego, np. sklepy ze sprzętem medycznym, sklepy ze sprzętem rehabilitacyjnym czy sklepy z odzieżą medyczną. ↪



DR ADAM BOJARSKI,
RADCA PRAWNY

- 1**_Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) – dalej: upol.
- 2**_Pkt 1 lit. b tiret czwarte Obwieszczenia Ministra Finansów z 21.7.2023 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2024 (M.P. z 2023 r. poz. 774).
- 3**_Pkt 1 lit. b tiret czwarte Obwieszczenia Ministra Finansów z 25.7.2024 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na rok 2025 (M.P. z 2024 r. poz. 716).
- 4**_Ustawa z 15.4.2011 r. o działalności leczniczej (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 799 ze zm.) – dalej: uodl.
- 5**_R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Art. 5, Lex/el 2021.
- 6**_Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 26.3.2019 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 402 ze zm.).
- 7**_Ustawa z 17.8.2023 r. o niektórych zawodach medycznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1972 ze zm.) – dalej: uoznm.
- 8**_Ustawa z 24.4.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 571 ze zm.) – dalej: uodppiw.
- 9**_Wyrok NSA z 16.3.2022 r. III FSK 1710/21, CBOSA.
- 10**_J. Cieciorski, Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz do wybranych przepisów, Art. 3, Lex/el 2023.
- 11**_Art. 2 ust. 1 pkt 1 oraz art. 2 ust. 5 ustawy z 19.8.1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 917 ze zm.) – dalej: uozp.
- 12**_Art. 3 pkt 2 ustawy z 9.11.1995 r. o ochronie zdrowia przed następstwami używania tytoniu i wyrobów tytoniowych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1162 ze zm.).
- 13**_Art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 5.12.1996 r. o zawodzie lekarza i lekarza dentystry (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1287 ze zm.).
- 14**_Art. 27 ust. 1 pkt 4 ustawy z 27.8.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 146 ze zm.) – dalej: uśoz.
- 15**_Rozumiana jako promocja zdrowia psychicznego i promocja zdrowego stylu życia. Art. 19 ust. 1 pkt 1–2 ustawy z 29.7.2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1939 ze zm.) – dalej: uopn.
- 16**_Art. 4 ust. 1 pkt 7 oraz art. 5 ust. 1a pkt 6 ustawy z 15.7.2011 r. o zawodzie pielęgniarstwa i położnej (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 814 ze zm.).
- 17**_Art. 2 pkt 3 ustawy z 11.9.2015 r. o zdrowiu publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1608 ze zm.).
- 18**_Art. 62 ust. 1 pkt 5 ustawy z 25.9.2015 r. o zawodzie fizjoterapeuty (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1213 ze zm.).
- 19**_Ustawa z dnia 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2151 ze zm.) – dalej: uwtpa.
- 20**_Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 29.12.2023 r. w sprawie funkcjonowania podmiotów leczniczych sprawujących opiekę nad uzależnionymi od alkoholu (Dz. U. z 2023 r. poz. 2820).
- 21**_M. Koszowski [w:] Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. Komentarz, Art. 22, Lex/el 2022.
- 22**_Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 1.3.2013 r. w sprawie leczenia substytucyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 368).
- 23**_W. Kotowski [w:] Ustawa o przeciwdziałaniu narkomanii, Komentarz wyd. III, Art. 28, Lex/el, 2022.
- 24**_Ł. Świdorski, Błędne stanowisko NSA?, Farmacja Wielkopolska nr 2, Poznań 2023, s. 46 – 48.
- 25**_Wyrok NSA z 23.8.2022 r., III FSK 807/21, CBOSA.
- 26**_Ustawa z 6.9.2001 r. Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 686 ze zm.) – dalej: FarmaU.
- 27**_Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 26.9.2002 r. w sprawie wykazu pomieszczeń wchodzących w skład powierzchni podstawowej i pomocniczej apteki (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 69 ze zm.).
- 28**_Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 30.9.2002 r. w sprawie szczegółowych wymogów, jakimi powinien odpowiadać lokal apteki (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1737 ze zm.).
- 29**_Ustawa z 5.12.2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 924 ze zm.).
- 30**_Ustawa z 12.3.2004 r. o pomocy społecznej (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1283 ze zm.) – dalej: uops.
- 31**_Ustawa z 17.8.2023 r. o szczególnej opiece geriatrycznej (Dz. U. z 2023 r. poz. 1831) – dalej: uosog.
- 32**_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26.9.2013 r. K 22/12 (Dz. U. z 2013 r. poz. 1185).
- 33**_Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (Dz. U. z 1997 r. nr 78 poz. 483 ze zm.).
- 34**_Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu dnia 15.10.1985 r. (Dz. U. z 1994 r. nr 124 poz. 607 ze zm.).
- 35**_ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12386262/katalog/13064866> [data dostępu: 1.9.2024 r].
- 36**_M. Dercz [w:] Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz wyd. III, Art. 2, Lex/el 2019.
- 37**_A. Bojarski, Stawka podatku od nieruchomości w przypadku najmu krótkoterminowego nieruchomości mieszkalnych przez osoby prywatne, Kwartalnik Doradca Podatkowy nr 4, Warszawa 2023, s. 8 – 13.
- 38**_Ustawa z 28.7.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 151 ze zm.).
- 39**_Ustawa z 10.12.2021 r. o zawodzie farmaceuty (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 676 ze zm.).

Naruszenie

**zasady sprawiedliwości podatkowej?
Pomimo interwencji Rzecznika
Praw Obywatelskich podmiot podatku
od nieruchomości dalej jest
błędnie określany**



Zasada sprawiedliwości podatkowej jest powiązana z zasadą zaufania obywatela do państwa i wywodzi się z artykułu 2 i 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Jako jedna z głównych zasad prawa gwarantuje ona, że podatki będą naliczane w sposób sprawiedliwy, proporcjonalny i słuszny.

JĘDRZEJ RUSINEK

Czy możemy mówić jednak o sprawiedliwości i słuszności opodatkowania, jeśli podatnik podatku od nieruchomości nie może w pełni korzystać z posiadanej własności na mocy orzeczenia sądu. Podobnie wygląda to, gdy w wyniku działania osoby trzeciej nieruchomość opodatkowana jest wyższą stawką opodatkowania, a odpowiedzialność za to ma ponosić wyłącznie niezawiniony właściciel? Nad tą problematyką w 2020 roku pochylił się Rzecznik Praw Obywatelskich profesor Adam Bodnar¹, a odpowiedź z resortu finansów² nie odzwierciedliła oczekiwań. Na czym polega problematyka przepisu i czy profesor Bodnar już jako Minister Sprawiedliwości będzie optował za zmianami w prawie u ministra finansów?

Problematyka, której dotyczy tekst, odnosi się do artykułu 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (z dn. 12 stycznia 1991 r.), który stanowi o podmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Katalog art. 3 ust. 1 jest enumeratywny i określa on, że podatnikiem podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budow-

Judykatura w obu instancjach opowiedziała się za właścicielami, uznając kopalnię za posiadacza samoistnego. W jaki sposób wywiedziono jednak taki wniosek?

lanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

- a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Z analizy cytowanego przepisu wynika wprost, że na pierwszym miejscu jako podatnika ustawodawca stawia właściciela. Przy czym w sytuacji gdy przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, to posiadacz samoistny, a nie właściciel, będzie zgodnie z regułą kolizyjności podmiotem opodatkowania (art. 3 ust. 3 uopol). Uwzględniając fakt, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest jedną ze starszych ustaw w prawie podatkowym, jest dosyć rzadko nowelizowana i co

więcej interpretowana jest przez kilka tysięcy samorządów w całej Polsce w różny sposób, pojawia się ryzyko, że może ona tworzyć pewne nieдомówienia. Niejasności dodaje także to, że niektóre pojęcia, jak właściciel, posiadacz samoistny, posiadacz zależny, są wprost zaczerpnięte z Kodeksu Cywilnego z roku 1964 i nie są one dostosowane do specyfiki prawa podatkowego. To właśnie brak wzmianki o posiadaniu zależnym, dostosowanej definicji posiadania samoistnego i definiowanie zależności między podmiotami na gruncie prawa cywilnego, a nie podatkowego, będzie podstawą do omówienia pierwszego przypadku, który w swoim piśmie przytoczył Rzecznik Praw Obywatelskich.

Stan faktyczny: Zgodnie z prawomocnym wyrokiem sądu, w związku z prowadzeniem prac wydobywczych nieruchomość podatników (będących osobami starszymi) została zajęta przez kopalnię węgla brunatnego. To naturalnie

stworzyło wyższy obowiązek podatkowy, do tego stopnia, że przewyższał on dwukrotnie wartość przyznanego im przez sąd powszechny wynagrodzenia. W związku z tym podatnicy zostali w wyniku wyroku sądowego zobligowani do płacenia przez kolejne lata zawyżonego podatku (z uwagi na wykorzystywanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej przez kopalnię), nie mając jednocześnie prawa do uzyskiwania pożytków z nieruchomości i pełnego dysponowania nią.

Trzeba przyznać, że sytuacja w jakiej zostały postawione te osoby, na „zdrowy rozsądek” budzi oburzenie. Racjonalnym i zgodnym z normami prawa międzynarodowego i konstytucyjnego jest pogląd, że podatnikiem powinna być osoba, która w wyniku dysponowania jakimś dobrem pobiera z niego pożytki. Tutaj sytuacja taka jednak nie występuje. Przeanalizujmy więc stan prawny, żeby stwierdzić, czy wykładnia literalna faktycznie wskazuje, na kim powinien w tym przypadku ciążyć obowiązek podatkowy. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 podatnikiem podatku od nieruchomości jest właściciel – zatem zgodnie z tym przepisem koszty ponoszenia podatków nie spoczywają po stronie kopalni. Zwróćmy uwagę jednak na punkt 2, który stanowi, że podatnikiem jest również posiadacz samoistny – mając dodatkowo na uwadze, że zgodnie z regułą kolizyjną to na posiadacza samoistnego nakładany jest obowiązek podatkowy przed właścicielem. Tu jednak pojawia się problem konieczności zaczerpnienia definicji z art. 336 Kodeksu Cywilnego (w prawie podatkowym nie występuje definicja posiadacza samoistnego), a zgodnie z nią *Posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik,*

zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Pojawia się więc pytanie, czy status prawny, jaki posiada kopalnia nad nieruchomością, jest posiadaniem samoistnym, posiadaniem zależnym czy też interpretacja musi wybiec dalej ponad ten przepis kodeksu. Zdaniem organu podatkowego (tj. SKO w Koninie) „kopalnia nie miała prawa dysponowania gruntem jak właściciel, co świadczy o posiadaniu zależnym”. Decyzja ta została jednak uchylona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, a wyrok ten został podtrzymany przez Naczelny Sąd Administracyjny³.

Judykatura w obu instancjach opowiedziała się za właścicielami, uznając kopalnię za posiadacza samoistnego. W jaki sposób wiadziono jednak taki wniosek? Pełnomocnik podatnika w ramach postępowania postawił za cel wykazanie, że kopalnia w gruncie rzeczy nie jest, jak twierdzi Samorządowe Kolegium Odwoławcze, posiadaczem zależnym, lecz jest posiadaczem samoistnym. Dla zrozumienia sprawy warto też zacerpnąć informacji z ustawy prawo geologiczne i górnicze oraz ogólnego orzecznictwa. Pozwala to zrozumieć, że w przypadku zajęcia na podstawie wyroku sądu określonej w ustawie nieruchomości przez przedsiębiorstwo w celu prowadzenia działalności gospodarczej, tworzy się między właścicielem a przedsiębiorcą zależność nazwana (wymieniona wprost w księdze 2 KC lub inna o charakterze obligacyjnym) lub też istnieje możliwość wyznaczenia przez sąd na mocy wyroku granic takiego korzystania.

Ta informacja już teraz pozwala wyjaśnić, w jaki sposób w ogóle wzięto pod uwagę fakt, że w tym przypadku może nie być mowy o posiadaniu zależnym. Jak wska-

zuje NSA posiadanie samoistne wiąże się z elementem fizycznym i psychicznym (*animus rem sibi habendi*). Oznacza to, że władztwo po pierwsze oznacza obiektywną możliwość korzystania z rzeczy (el. fizyczny) i wolę posiadacza wykonywania względem rzeczy określonego prawa dla siebie albo inaczej – we własnym imieniu (el. psychiczny). Wyrażony został pogląd na gruncie wykładni celowościowej i słusznościowej, że to kopalnia spełnia te wymogi, a podatnicy choć są właścicielami, to na mocy wyroku zostali pozbawieni posiadania samoistnego, które zostało przeniesione na rzecz kopalni. Przecież podatnicy nie mieli prawa pełnego dysponowania rzeczą, a jako właścicielom została zabrana wola do wykonywania względem rzeczy określonego prawa (przeniesienie w końcu było na gruncie wyroku sądowego, a nie dobrowolnej umowy), a pobieranie pożytków z nieruchomości zostało zastąpione pobieraniem wynagrodzenia. Prawo cywilne dopuszcza sytuację, w których właściciel nie jest posiadaczem samoistnym (choćby wskazana przez NSA umowa przewłaszczenia na zabezpieczenie), jednak to zadaniem sądu administracyjnego była akceptacja przepisów prawa cywilnego w taki sposób, aby nie naruszono aksjologicznej koncepcji spójności prawa podatkowego i aby utrzymać proporcjonalność i zasadność tego prawa (obciążenie przewyższało znacznie możliwości zarobkowe). Posiadanie samoistne kopalni umotywowano dodatkowo faktem, że we wniosku do sądu wystąpiła ona o pełne zajęcie nieruchomości, a przy tym kopalnia wykorzystywała nieruchomość w sposób niezgodny z wolą właścicieli i zmieniała całość nieruchomości w istotny sposób. Zdaniem sądu takie posiadanie wychodzi poza znamiona posiadania zależnego, jednocześnie nie mieszcząc się

w definicji prawa własności. Uznano zatem kopalnię za posiadacza samoistnego. Co ciekawe, do czasu zakończenia postępowania przed sądem okręgowym w 2013 roku,

a szczególnie osoby starsze są obciążane przez organ podatkowy podatkiem przekraczającym ich możliwości finansowe (uiszczenie go wiązałoby się ze sprzedażą nieru-

że działka nie może być wykorzystywana gospodarczo, doszło do wygaśnięcia koncesji i zerwania umowy dzierżawy. Na przedsiębiorcę został nałożony przez starostę obowiązek

Zgodnie z orzecznictwem procesy związane z rekultywacją traktowane są jako prowadzenie działalności gospodarczej i są podstawą do utrzymania wyższej stawki opodatkowania.

płatnikiem podatku od nieruchomości była kopalnia i organy podatkowe nie kwestionowały tego przekonania, z czego Naczelny Sąd Administracyjny wyciągnął wniosek, że celem kopalni od początku było uzyskanie prawa podobnego do posiadania samoistnego, o czym świadczy odprowadzanie podatku w takim charakterze. To wzmocniło tylko argument uznania kopalni za posiadacza samoistnego na gruncie art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 uopool oraz za podmiot zobowiązany do opodatkowania na gruncie reguły kolizyjnej z art. 3 ust. 3. Oddalono zatem w całości skargę kasacyjną SKO od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu i oprócz przyznania podatnikom racji zasądzone na ich rzecz koszty sądowe.

Sprawa więc po długim zmaganiu zakończyła się dla starszego małżeństwa pozytywnie i zostali zwolnieni z obowiązku podatkowego odnoszącego się do tej nieruchomości. Należy zadać jednak pytanie, czy w demokratycznym państwie prawa powinna występować taka sytuacja, że obywatel,

chomości, w której mieszkali), a uzyskanie sprawiedliwości zajmuje im długi czas. Czy podany przykład nie powinien stanowić asumptu do zmiany prawa podatkowego we wskazanym zakresie i zwiększeniu kręgu podatników podatku od nieruchomości o posiadaczy zależnych, lub wprowadzenia reguły kolizyjnej stanowiącej, że w przypadku ograniczenia prawa własności bez zgody właściciela podatnikiem staje się podmiot, który uzyskał względem niego konkretne prawa? Dla obrobienia tezy o konieczności zmiany przepisów posłużę się jeszcze jednym kazusem przytoczonym przez RPO, a następnie przedstawię, jak do zarzutów wskazanych w piśmie odniósł się minister finansów.

Stan faktyczny: Małżeństwo posiadające działkę oddało ją w drodze dzierżawy za stosownym wynagrodzeniem przedsiębiorcy zajmującemu się wydobywaniem kruszywa. W związku z wykorzystaniem działki do działalności gospodarczej została zwiększona podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Okazało się jednak,

rekultywacji terenu zdegradowanego w wyniku prowadzonej działalności gospodarczej.

W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej grunt był obciążony wyższą stawką podatku od nieruchomości. Podczas realizowania tam przez przedsiębiorstwo działalności gospodarczej nie stanowiło to uciążliwości dla małżeństwa, ponieważ pokrycie wysokości podatku została przewidziane w umowie dzierżawy. Problem pojawił się, kiedy doszło do zerwania umowy dzierżawy i podatki musiały być odprowadzane przez właścicieli z własnych funduszy, szczególnie że zastosowano wyższą stawkę (w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej). Zgodnie z orzecznictwem procesy związane z rekultywacją traktowane są jako prowadzenie działalności gospodarczej i są podstawą do utrzymania wyższej stawki opodatkowania. Oznacza to, że do momentu zakończenia przez przedsiębiorcę rekultywacji (której obowiązek w drodze decyzji nadał starosta) właściciele

działki stoją przed obowiązkiem ponoszenia wyższych nakładów podatkowych. Finał tej sprawy również rozstrzygnął się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Pierwszy

segment prawa powinien w sposób kompletny i spójny określać możliwe do wystąpienia zdarzenia. Czy prawo podatkowe możemy nazwać kompletnym i spójnym, jeśli skutki

mania wyższej stawki podatku, a podatnik staje się „ofiara” przepisów prawa. Wyrok NSA zamknął przewód sądowy i prawomocnie stwierdził o obciążeniu małżeń-

Przyszłość przepisów może stać jednak pod znakiem zapytania. W końcu były RPO pełni teraz stanowisko **Ministra Sprawiedliwości w rządzie** i może wpłynąć na prace legislacyjne w tym zakresie.

wspomniany kazus znalazł rozwiązanie w przypisaniu przedsiębiorcy statusu posiadacza samoistnego, a jak sytuacja wyglądała w tym przypadku? Tutaj nie mamy do czynienia z przeniesieniem posiadania na mocy wyroku sądu, tylko z nazwaną umową dzierżawy. *Ipsa iure* skutkuje to ustanowieniem posiadania zależnego gruntu przez przedsiębiorcę. Omówione wcześniej przepisy wskazują na lukę i o ile nie ma zastosowania art. 3 ust. 1 pkt. 4 uopł (posiadanie zależne nieruchomości będącej własnością skarbu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego), to podatnikiem jest właściciel. Zgodnie z duchem litery prawa przepisy te zinterpretował Naczelny Sąd Administracyjny i podtrzymał obowiązek podatkowy właścicieli. Ten przykład jeszcze bardziej uwidacznia kuriozum, do którego doprowadzają obecnie obowiązujące przepisy. To nie przedsiębiorca, który poprzez niedopełnienie obowiązku rekultywacji przed zakończeniem umowy dzierżawy jest *spiritus movens* dalszego utrzy-

stwa. Choć większości czytających to osób zapewne wyrok ten wydaje się w jakiś sposób niesprawiedliwy, chociażby z punktu widzenia zasady sprawiedliwości podatkowej, to sąd miał związane ręce i musiał zinterpretować przepisy tak, jak nakazuje ustawa, a nie niepoddane dokładniejszej wykładni zasady prawne. Istnieje oczywiście otwarte pytanie (na które w dostępnych źródłach nie znalazłem odpowiedzi), czy takie zachowanie przedsiębiorcy nie tworzy okoliczności do wystąpienia z powództwem cywilnym o odszkodowanie w związku z wykorzystywaniem przedmiotu dzierżawy w sposób szerszy (choćby czasowo z powodu obowiązku rekultywacji na terenach, które nie są już pod jego posiadaniem zależnym), niż wskazywała umowa. Jeśli nawet byłaby możliwość odzyskania na drodze prawnej środków przeznaczonych na opłacanie podatku w wyższym zakresie, to należy zadać sobie pytanie o skuteczność przepisów. Zgodnie z funkcjonalnymi teoriami prawa, każdy

podatkowe działania osoby trzeciej pokrywa niepowiązany właściciel gruntu, a w najlepszym wypadku swoich praw może doszukiwać się nie w procedurze administracyjnej przewidzianej dla spraw z zakresu prawa podatkowego, a w procedurze cywilnej?

Jak wspomniałem we wstępie, przykłady te przytoczył również w piśmie do Ministra Finansów Rzecznik Praw Obywatelskich. Odpowiedź z resortu nie pozostawiła wątpliwości. „Nie zmienimy przepisów prawa, ale podpowiemy podatnikom, jak dochodzić swoich racji”.

Zdanie resortu jest więc jednoznaczne. Ministerstwo stwierdziło, że obecne przepisy w sposób spójny i wyczerpujący odnoszą się do tematyki podatku od nieruchomości. Wspominane przypadki są jednostkowe, a prawo podatkowe musi działać w charakterze ogólnym, a nie kazuistycznym. Co więcej zdaniem resortu we wspomnianych wcześniej wypadkach istnieje możliwość realizacji swoich roszczeń na drodze cywilnej (konsekwencje

tego zjawiska tłumaczyłem wyżej), a prawo podatkowe w tym zakresie realizuje swoje funkcje. Nadto ministerstwo w 2020 roku zapowiedziało, że pomoc przy wskazanych problemach będzie można znaleźć na nowej stronie www.poradnikpodatnika.gov.pl.

Polemikę z tym pismem można przedstawić na kilku fragmentach. Stanowisko ministerstwa nie dziwi, ponieważ z punktu widzenia budżetu przepisy faktycznie realizują swoją funkcję w sposób wyczerpujący, powodując, że sytuacje polegające na unikaniu opodatkowania podatkiem od nieruchomości są niewielkie. Pamiętaj jednak należy, że „funkcja fiskalna” jest jedną z głównych, ale nie jedyną funkcją podatku. Dyskusja o tym, czy prawo powinno reagować na kazuistyczne przypadki, trwa od początków jego istnienia i była zmienna. Każdy przypadek jest inny, jednak pogląd ministerstwa jakoby przepisy podatkowe nie powinny odnosić się do jednostkowych przykładów, stoi w sprzeczności ze zmianami, o które również występowało ministerstwo (np. dodanie art. 277a do KK o tzw. zbrodni vatowskiej). W tamtych przypadkach zmiany również odnosiły się do bardzo jednostkowych przypadków (liczba wyroków z tego artykułu według bazy orzeczeń sip.lex.pl wynosi kilkadziesiąt przez 7 lat), jednak miały one charakter profiskalny, a nie jak w przypadku zmiany art. 3 uop obojętnej fiskalnie, a korzystnej dla pojedynczych osób. Resort nie zadeklarował jednak całkowitej bierności i zapowiedział, że wskaże podatnikom, jak dochodzić swoich spraw na wspomnianej wyżej stronie. Problem jest taki, że wspomniana domena (na dzień pisania – 30.07.2024) pozostaje nieaktywna, choć problem dalej pozostaje aktywny. Można więc stwierdzić, że z perspektywy czasu pomimo in-

terwencji RPO nie doszło do żadnych zmian chroniących interes obywateli.

Przyszłość przepisów może stać jednak pod znakiem zapytania. W końcu były RPO pełni teraz stanowisko Ministra Sprawiedliwości w rządzie i może wpłynąć na prace legislacyjne w tym zakresie.

Zmiana ta mogłaby, jak wspominałem wcześniej, zakładać dodanie do podmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadaczy zależnych, lub chociażby wprowadzić zasadę że w przypadku gdy prawo do nieruchomości zostało ograniczone bez zgody właściciela, to podatnikiem na gruncie reguły kolizyjnej staje się ten, kto z tego prawa korzysta. Jednak na ten moment z informacji dostępnych publicznie nie wynika nic, co mogłoby wskazywać na zainteresowanie się tym tematem rządu. Wydawać by się jednak mogło, że z uwagi na zmianę koalicji rządzącej i składu rządu do zmian powinno dojść. Nic bardziej mylnego. 28 i 29 lipca otrzymałem odpowiedzi kolejno od Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Sprawiedliwości w dostępie do informacji publicznej odnośnie wspomnianego tematu. MF jednoznacznie stwierdziło, że na ten moment w resorcie nie toczą się żadne prace w zakresie zmiany przepisów. MS spytałem natomiast, czy Minister osobiście (resort sprawiedliwości nie zajmuje się co do zasady zmianami prawa podatkowego), z uwagi na wcześniejsze zaangażowanie, podjął próbę lobbowania za zmianą przepisów. Odpowiedź nie jest zaskakująca. Stwierdzono w niej, że tak jak wspominałem, ministerstwo nie jest odpowiedzialne za zmiany prawa w tym zakresie (pominięto odpowiedź na kwestie o ewentualnych działaniach ministra, chociażby podczas komitetu stałego RM). Brak obecnych zmian nie oznacza jednak, że nie dojdzie

do nich w przyszłości. Doradcom podatkowym i podatnikom pozostaje jednak mieć nadzieję, że ministerstwo zapewni sprawiedliwość podatkową wszystkim obywatelom oraz że obciążenia podatkowe tak jak w pierwszym kazusie nie będą przekraczały zdolności finansowych podatnika, mogąc doprowadzić do utracenia przez niego własności. Sprawiedliwość podatkowa powinna zmierzać do tego, że państwo nie będzie kierowało się zasadą „silne wobec słabych, słabe wobec silnych”, stojąc po stronie przedsiębiorstw (często dużych z kapitałem skarbu państwa) przeciwko pojedynczym obywatelom, którzy albo na mocy wyroku sądu, albo niedostatecznego zabezpieczenia umownego zostają zmuszeni do ponoszenia nadmiernych obciążeń podatkowych. 🏹



JĘDRZEJ RUSINEK

Zwycięzca XIV Ogólnopolskiego Konkursu „Wiedzy o Podatkach” KIDP, zwycięzca IX Ogólnopolskiego Konkursu „Akademia Wiedzy o Prawie” KIRP, laureat IV miejsca XXVI Olimpiady „Wiedzy o Prawie”. Interesuje się tematyką unijnego prawa podatkowego, koncepcji i historii prawa podatkowego, procedurą administracyjną i szeroko rozumianą optymalizacją podatkową. Poza tym interesuje się polityką, kryzysami praworządności, historią i sportem.

1_ <https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/WG%20do%20MF%20budowla%20do%20cel%C3%B3w%20podatkowych%2C%2021.05.2020.pdf>.

2_ <https://bip.brpo.gov.pl/sites/default/files/odpowied%C5%BA%20MF%20do%20RPO%209.08.2020.pdf>.

3_ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r. (sygn. akt II FSK 254/17).

Sprzedaż nieruchomości na gruncie VAT:

**granice między zarządem
prywatnym majątkiem
a profesjonalną działalnością
gospodarczą**

*Sprzedaż nieruchomości w kontekście podatku
od towarów i usług budzi wiele wątpliwości, zwłaszcza gdy
chodzi o dokonanie prawidłowego rozróżnienia między
zarządzaniem prywatnym majątkiem a prowadzeniem
profesjonalnej działalności gospodarczej.*

JAKUB SITARSKI

W przypadku sprzedaży nieruchomości, odróżnienie zarządu majątkiem prywatnym od prowadzenia działalności gospodarczej ma kluczowe znaczenie.

Wtym kontekście kluczowe jest zrozumienie, gdzie przebiega granica między sprzedażą prywatną a profesjonalną transakcją gospodarczą, ponieważ błędna kwalifikacja zdarzenia może prowadzić do daleko idących konsekwencji finansowych i prawnych. W niniejszym artykule omawiam kryteria, które decydują o tym, kiedy sprzedaż nieruchomości traktowana jest jako czynność prywatna, a kiedy staje się przedmiotem działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT. Odnoszę się też do niezgodnych z prawem praktyk organów podatkowych, które nierzadko błędnie oceniają sprzedaż nieruchomości, uznając dysponowanie prawem własności za opodatkowaną dostawę towarów. Przywołuję również aktualne stanowisko, jakie prezentują w omawianym zakresie sądy administracyjne oraz Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

Kiedy sprzedaż nieruchomości podlega opodatkowaniu VAT?

Określona czynność, w tym również polegająca na sprzedaży nieruchomości, będzie obciążona podatkiem od towarów i usług tylko wtedy, gdy zostanie wykonana przez podatnika, a więc przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o VAT¹. Zgodnie z art. 15 ust. 1 tej ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fi-

zyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (ust. 2).

Przywołany przepis krajowy odpowiada art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112², zgodnie z którym podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarcza w rozumieniu definicji art. 9 ust. 1 dyrektywy obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie w sposób ciągły majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

Podatnikami podatku od wartości dodanej są zatem osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki or-

ganizacyjne niemające osobowości prawnej, prowadzące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Jest to istotne, gdyż zarówno cel prowadzenia działalności gospodarczej, jak i osiągnięty rezultat (względnie jego brak) nie mogą być przesłankami determinującymi istnienie statusu podatnika bądź jego brak. Oznacza to, że czynnikiem istotnym dla uznania danego podmiotu za podatnika VAT jest charakter jego działalności, nawet jeżeli jest to działalność nienastawiona na osiągnięcie zysku³.

W konsekwencji status podatnika podatku od wartości dodanej związany jest podmiotowo z wykonywaniem przez tego podatnika działalności gospodarczej, która jest rozumiana szerszej niż definicja działalności gospodarczej w znaczeniu nadanym art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców⁴. Działalność gospodarcza obejmuje także czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły za wynagrodzeniem. Oznacza to, iż okazjonalne wykorzystywanie składnika majątkowego dla celów zarobkowych lub też wykorzysty-

wanie tego składnika bez wynagrodzenia nie może być uznane za czynność podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (pomijając kwestię zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego)⁵.

W odniesieniu do sprzedaży nieruchomości zaznaczenia wymaga, że o ile sprzedawca nie będzie spełniał kryteriów do uznania go za podatnika prowadzącego opodatkowaną działalność gospodarczą, to jego czynności powinny być traktowane jako zarząd majątkiem prywatnym. Tym samym sprzedaż nieruchomości dokonana przez osobę fizyczną, która nie działa w charakterze przedsiębiorcy, nie powinna podlegać opodatkowaniu VAT. Istotne jest jednak, aby każdorazowo dokładnie ocenić, czy działania sprzedawcy nie wykraczają poza zakres zarządzania własnym majątkiem. Tylko wtedy możliwe jest bowiem właściwe zakwalifikowanie transakcji oraz uniknięcie ewentualnych sporów z organami podatkowymi, których w omawianej materii jest naprawdę bardzo dużo.

Zarządzanie prywatnym majątkiem a działalność gospodarcza

W przypadku sprzedaży nieruchomości odróżnienie zarządu majątkiem prywatnym od prowadzenia działalności gospodarczej ma kluczowe znaczenie. Zarząd majątkiem prywatnym zazwyczaj obejmuje sporadyczne transakcje, wynikające z okoliczności prywatnych. Taka sprzedaż może nastąpić np. w przypadku zbycia nieruchomości odziedziczonej bądź chęci zakupu innej nieruchomości na cele prywatne (ze środków uzyskanych ze sprzedanej nieruchomości). Natomiast działalność gospodarcza charakteryzuje się przede wszystkim systematycznością i powtarzalnością

działań. W konsekwencji sprzedaż wielu nieruchomości, dokonywana w krótkich odstępach czasu, może wskazywać na prowadzenie działalności gospodarczej i konieczność zapłaty VAT.

W zarządzaniu majątkiem prywatnym celem jest najczęściej zaspokojenie osobistych potrzeb właściciela, takich jak uzyskanie środków na inne cele prywatne. Z kolei działalność gospodarcza nastawiona jest na regularne osiągnięcie zysków. Dlatego też jeśli celem sprzedaży jest dla sprzedawcy generowanie dochodów z inwestycji lub systematyczne kupowanie i sprzedawanie nieruchomości, to istnieje wysokie prawdopodobieństwo uznania takiego działania za profesjonalny obrót nieruchomościami.

Co więcej, w ramach zarządu majątkiem prywatnym najczęściej nie mamy do czynienia z podejmowaniem szeroko zakrojonych działań w zakresie zmiany przeznaczenia nieruchomości bądź działań marketingowych, jak też z zatrudnianiem osób trzecich (pośredników) w zakresie poszukiwania potencjalnych nabywców. Natomiast prowadzenie działalności gospodarczej może obejmować zaawansowane działania, takie jak wynajmowanie pracowników, korzystanie z usług pośredników, inwestowanie w reklamę lub podejmowanie decyzji strategicznych związanych z rynkiem nieruchomości. Takie czynności mogą świadczyć o prowadzeniu działalności gospodarczej i skutkować koniecznością opodatkowania zbycia nieruchomości podatkiem od towarów i usług.

Zważywszy na to, że pojęcie „majątku prywatnego” nie zostało zdefiniowane w systemie podatku od wartości dodanej, uzasadnionym jest odwołanie się w tym zakresie do poglądu judykatury. Dla przykładu, Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Poznaniu – w wyroku

z dnia 8 listopada 2017 r. o sygn. akt I SA/Po 501/17 – przyjął, że „majątek prywatny” to taka część majątku danej osoby fizycznej, która nie jest przez nią przeznaczona ani wykorzystywana dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Sąd – odwołując się do wyroku TSUE z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 – uznał, że: podatnik musi w całym okresie posiadania danej nieruchomości wykazywać zamiar wykorzystywania części nieruchomości w ramach majątku osobistego.

Następnie, w wyroku z dnia 15 września 2011 r. w połączonych sprawach C-180/10 i C-181/10, TSUE wskazał na kryteria, jakie powinny być spełnione, aby transakcję sprzedaży nieruchomości gruntowej można było uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu podatku od wartości dodanej. Jeśli zatem kryteria pozwalające na zakwalifikowanie transakcji do czynności realizowanej w ramach działalności profesjonalnej nie zostały spełnione, to sprzedaż gruntu powinna zostać uznana jako sprzedaż okazjonalna w rozumieniu art. 12 ust. 1 lit. b Dyrektywy 2006/112, a w konsekwencji nie być objęta systemem podatku od wartości dodanej.

TSUE w przywołanym wyroku z dnia 15 września 2011 r. wskazał ponadto, iż z jego orzecznictwa wynika, że: *czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej* (zob. wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 Wellcome Trust, Rec.s. I-3013, pkt 32).

Niedopuszczalna praktyka organów podatkowych

Zdaniem organów podatkowych okolicznością mającą wskazywać na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu nie-

ruchomościami jest często liczba dokonanych transakcji. Nie sposób się z tym zgodzić, ponieważ liczba i zakres transakcji sprzedaży gruntów nie mogą stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami

czynności nie przesądzają w żadnej mierze o prowadzeniu działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży nieruchomości, o czym wspominam szerzej w dalszej części niniejszego artykułu.

jednoznacznego dowodu, że dana aktywność polegająca na sprzedaży nieruchomości jest prowadzona w ramach działalności gospodarczej. Każdy przypadek wymaga bowiem indywidualnej oceny, uwzględniają-

Zarząd majątkiem prywatnym zazwyczaj obejmuje sporadyczne transakcje, wynikające z okoliczności prywatnych.

dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem opodatkowania, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą. Sama ilość transakcji nie oznacza przede wszystkim, że sprzedaż ma charakter ciągły, cykliczny i dokonywana jest w celach zarobkowych.

Kolejną aktywnością, która może być uznana przez organy podatkowe za przejaw prowadzenia działalności gospodarczej przy sprzedaży nieruchomości, jest dokonanie podziału nieruchomości na kilka mniejszych. W tym kontekście warto zaznaczyć, że po pierwsze sprzedaż nieruchomości o dużych rozmiarach bez podziału może być trudniejsza. Ponadto, podzielenie większej nieruchomości na kilka mniejszych i ich osobna sprzedaż może przynieść sprzedawcy lepszą cenę. Z kolei chęć uzyskania większego dochodu ze sprzedaży nie musi oznaczać, że sprzedawany nie jest majątek prywatny.

W ocenie organów podatkowych do działań charakterystycznych dla profesjonalnego obrotu nieruchomościami można zaliczyć także wydzielenie dróg wewnętrznych oraz podjęcie działań mających na celu uzyskanie decyzji o warunkach zabudowy. Również i te

Zdarza się również, że dla organów podatkowych decydującym czynnikiem wskazującym na sprzedaż nieruchomości w ramach działalności gospodarczej jest fakt, iż grunty niezabudowane, które po uzyskaniu odpowiednich decyzji o podziale i warunkach zabudowy stały się przedmiotem sprzedaży, były wcześniej przedmiotem umowy dzierżawy. W tym kontekście podkreślenia wymaga jednak to, że sam fakt uznania dzierżawy gruntu za działalność gospodarczą nie może mieć automatycznego przeniesienia na późniejszą transakcję sprzedaży gruntu. Nawet uprzednie wydzierżawienie nieruchomości nie przesądza bowiem o opodatkowaniu jej późniejszej sprzedaży, gdyż elementy majątku prywatnego mogą być wykorzystywane do celów zarobkowych, a mimo to pozostawać w majątku prywatnym. Uprzednia dzierżawa gruntu znajdującego się w majątku prywatnym osoby fizycznej nie może zatem przesądzać o opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług późniejszej sprzedaży nieruchomości.

Choć powyższe aktywności mogą sugerować profesjonalny charakter obrotu nieruchomościami, bez wątplenia nie stanowią one

cey wszystkie okoliczności związane z samą nieruchomością, ale również z procesem jej sprzedaży.

Granice między prywatnym majątkiem a działalnością gospodarczą w świetle orzecznictwa sądowego

Do ustalenia, w jakim przypadku sprzedaż nieruchomości można traktować jak przejaw działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, pomocne mogą być również wskazówki zawarte w orzecznictwie sądowym.

I tak, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), do oceny, czy w danej transakcji sprzedawca występuje w roli podatnika, istotne są okoliczności i warunki, w jakich dochodzi do transakcji potencjalnie podlegającej opodatkowaniu VAT. Zdaniem NSA nawet sam fakt uczestniczenia w transakcji przez podatnika VAT nie oznacza, że w konkretnym przypadku wystąpił on w tej właśnie roli. A contrario wnioski te mają zastosowanie do sytuacji odwrotnej, w której to osoba fizyczna formalnie nieprowadząca działalności gospodarczej dokonuje

czynności, które mogłyby podlegać opodatkowaniu VAT⁶.

Warto także zwrócić uwagę na stanowisko wyrażone przez WSA w Gdańsku – w wyroku z dnia 5 lipca 2022 r. o sygn. akt I SA/Gd 76/22. Wskazano tam, że fakt podziału działki na mniejsze nie świadczy sam w sobie o działalności gospodarczej właściciela.

W dalszej kolejności zaznaczenia wymaga, że za przejaw działal-

a który w związku z powyższym wystąpił wraz z właścicielami sąsiednich działek o wydanie decyzji o warunkach zabudowy, a następnie – o dokonanie nowego podziału wszystkich gruntów. W efekcie sprzedawca wszedł w posiadanie dziesięciu działek budowlanych, z czego część z nich sprzedał, a część podarował zstępnym. Ponadto, sprzedawca nie czerpał z gruntu żadnych korzyści mająt-

zwiększających wartość nieruchomości (podział na mniejsze działki oraz wybudowanie drogi dojazdowej). Ponadto osoba ta wydzierżawiła część nieruchomości w celach uprawy rolnej. Dokonała również rozbiórki budynku gospodarczego nienadającego się do używania ze względu na zły stan techniczny, zaś w celu sprzedaży zawarła umowę z pośrednikiem, zobowiązanym do poszukiwania potencjalnych

Wyrok ten zapadł w związku z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w sytuacji uznania przez organ interpretacyjny, że **podatnik przy sprzedaży nieruchomości...**

ności gospodarczej nie uznaje się także zamiaru umieszczenia ogłoszenia na portalu internetowym, czy zamiaru skorzystania z usług biura pośrednictwa w sprzedaży nieruchomości. Jak wskazano bowiem w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lipca 2020 r., o sygn. akt I FSK 1888/17, są to w pełni standardowe czynności, jakie podejmuje każda osoba zamierzająca sprzedać nieruchomość.

Istotne stanowisko posiada też wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2022 r. o sygn. I FSK 1589/18, w którym uznano, że nie każda aktywność osoby sprzedającej nieruchomość powoduje, iż można ją uznać za działalność gospodarczą i co za tym idzie – sprzedawcę za podatnika VAT. Przywołana sprawa dotyczy sprzedawcy, który otrzymał w darowiźnie od rodziców działkę rolną nieobjętą miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego,

nie prowadził na nim działalności, nie udostępniał odpłatnie oraz nie zamierzał ponosić żadnych kosztów związanych z uzbrojeniem terenu, budową drogi, wyposażeniem w urządzenia sieci kanalizacyjnej, wodociągowej, sanitarnej czy elektrycznej. W tak opisanym stanie faktycznym NSA uznał, że sprzedaż gruntu nie stanowiła działalności gospodarczej, a przez to, że nie będzie podlegała ona opodatkowaniu VAT.

Z kolei w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 24 marca 2022 r., o sygn. I SA/Gl 1465/21, w którym podkreślono, że pojedyncze czynności charakterystyczne dla obrotu gospodarczego nie mogą być podstawą do obciążenia sprzedaży VAT. W tej sprawie osoba fizyczna wnioskuje o interpretację podatkową nabyła nieruchomość w drodze darowizny, a następnie dokonała drobnych zmian, obiektywnie

nabywców i negocjowania warunków sprzedaży. Wszystkie działki wyodrębnione w wyniku podziału miały być sprzedane wyłącznie osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Sąd podkreślił, że będąca przedmiotem wyroku działka była nieogrodzona i nieuzbrojona, zaś nakłady inwestycyjne były niewielkie. WSA wskazał również, iż nie wystąpiła w tej sprawie reklama charakterystyczna dla profesjonalnego obrotu gruntami. Z tego względu stanowisko organu podatkowego uznające, iż doszło do opodatkowanej VAT dostawy nieruchomości, zostało uznane przez Sąd za niewłaściwe.

Należy także zauważyć, że NSA, w wyroku z dnia 3 marca 2015 r. o sygn. akt I FSK 1859/13, określił pewne cechy charakterystyczne (okoliczności), które – jeżeli zachodzą łącznie – mogą wskazywać na to, że zbywca nieruchomości przy

sprzedaży gruntu powinien zostać rozpoznany jako osoba prowadząca działalność gospodarczą. Do takich okoliczności Sąd zaliczył:

- doprowadzenie z własnej inicjatywy do podziału zakupionego niezabudowanego gruntu rolnego o powierzchni kilku hektarów na kilkadziesiąt niezabudowanych działek,
- wydzielenie dróg wewnętrznych,
- podjęcie czynności w celu uzy-

w związku z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w sytuacji uznania przez organ interpretacyjny, że podatnik przy sprzedaży nieruchomości (uprzednio podzielonej na mniejsze działki, dla których uzyskał decyzję administracyjną o warunkach zabudowy – teren nieuzbrojony) powinien rozpoznać siebie jako podatnika VAT z uwagi na to, że przy sprzedaży zachowywał się jak podatnik prowadzący

NSA zaznaczył również, że pomimo dokonania przez sprzedawcę podziału nieruchomości na siedem mniejszych działek, wydzielenia drogi wewnętrznej, utwardzenia tej drogi oraz wystąpienia o wydanie decyzji o warunkach zabudowy, sprzedawca nie działał jak osoba prowadząca działalność w zakresie handlu nieruchomościami, angażując w ramach sprzedaży wyłącznie własne środki pieniężne. Zdaniem

...powinien rozpoznać siebie jako podatnika VAT z uwagi na to, że przy sprzedaży zachowywał się jak podatnik prowadzący działalność gospodarczą.

skania decyzji o warunkach zabudowy,

- wybudowanie sieci wodno-kanalizacyjnej, dostępnej dla wydzielonych działek oraz
- podjęcie działań informacyjnych o sprzedaży działek.

Pogląd ten był krytykowany i z tego też względu, na tle sprzedaży przez osoby fizyczne nieruchomości, w judykaturze pojawiło się szereg nowych orzeczeń prezentujących odmienną, ugruntowaną już linię.

Przykładowo NSA w wyroku z dnia 17 kwietnia 2019 r. o sygn. akt I FSK 578/19 dokonał przeglądu poglądów orzeczniczych i praktyki stosowania prawa oraz przedstawił kryteria, jakie powinny być uwzględnione przy dokonywaniu oceny prawnej w zakresie podatku od wartości dodanej skutków sprzedaży nieruchomości przez osobę fizyczną. Wyrok ten zapadł

działalność gospodarczą. Znamienne jest, iż NSA uchylił wyrok pierwszoinstancyjny w całości (sygn. akt I SA/Łd 896/16) oraz zaskarżoną interpretację Ministra Finansów z dnia 23 czerwca 2016 r. znak: 1061-IPTPP3.4512.197.2016.2.IŻ. W uzasadnieniu wyroku Sąd odwołał się do motywów orzeczenia TSUE w sprawach C-180/10 i C-181/10, a także do własnych poglądów orzeczniczych. Sąd wskazał, że w orzecznictwie NSA, po wspomnianym wyżej wyroku TSUE przyjmuje się, że przy ocenie działalności osoby sprzedającej nieruchomość, należy uwzględnić wszystkie etapy tej aktywności w ich całościach a nie osobno. NSA wskazał w dodatku, że Należy przede wszystkim uwzględnić te elementy aktywności, które łączą się z nakładami inwestycyjnymi wykraczającymi poza standardowe działania zarządu majątkiem prywatnym⁷.

NSA, w świetle przedstawionych okoliczności nie można stwierdzić, że sprzedawca podejmował aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców, usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112. NSA zauważył także, że pomiędzy nabyciem nieruchomości a sprzedażą poszczególnych działek upłynął przede wszystkim relatywnie długi czas.

Podobny pogląd wyraził także WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 8 maja 2019 r. o sygn. akt I SA/Bd 190/19 (zaaprobowanym następnie przez NSA wyrokiem z dnia 7 grudnia 2022 r. o sygn. akt I FSK 1940/19), rozstrzygając sprawę na tle negatywnej interpretacji indywidualnej wydanej przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS). W uza-

sadnieniu wyroku Sąd bardzo mocno zaakcentował wnioski płynące z orzecznictwa TSUE oraz sądów krajowych na gruncie stosowania przepisów art. 15 ust.2 w zw. z ust. 1 ustawy o VAT oraz art. 9 ust. 1 Dyrektywy 2006/112 w kwestii ustalenia podmiotowości prawnopodatkowej w zakresie VAT w przypadku zarządzania majątkiem prywatnym.

nie przesądza jeszcze, że podmiot podjął zawodową aktywność w zakresie obrotu nieruchomościami⁹.

W dalszej kolejności zaznaczyć należy, iż w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 5 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Po 426/20) wskazano, że w zakresie zarządzania majątkiem prywatnym mieści się też aktywność polegająca na podziale działek na

nie będzie uzbierał działek, nie będzie utwardzał drogi wewnętrznej, nie będzie doprowadzał mediów ani załatwiał jakichkolwiek formalności związanych z zabudową¹⁰.

Istotne znaczenie w omawianym zakresie posiada również wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 października 2022 r. o sygn. akt I SA/Sz 357/22. W orzeczeniu tym wskazano, że:

Zdaniem Sądu zarządzanie majątkiem prywatnym nie wyklucza bowiem podejmowania takich kroków, aby w razie zbywania majątku uzyskać jak najlepszą cenę.

Warto także zwrócić uwagę na zapadły w dniu 13 maja 2022 r. wyrok WSA w Lublinie (sygn. akt I SA/Lu 151/22), w którym wskazano, że: *Podział nieruchomości w celu uzyskania lepszej ceny nie jest decydujący i nie jest czynnością, która sama z siebie wykraczałyby poza zarząd majątkiem prywatnym.* W wyroku tym przywołano najnowsze orzecznictwo NSA, w którym wymienia się tzw. „minimum” wskazujące, kiedy mamy do czynienia z działalnością podobną do działalności przedsiębiorcy. Są to mianowicie działania polegające na uzbrojeniu terenu albo na działaniach marketingowych, ale jednak wykraczające poza standardowe. Są to także inne czynności np. usunięcie z działki znacznej ilości drzew⁸. Jak wskazuje przy tym WSA w Lublinie: *Podział nieruchomości na mniejsze, czy nawet wystąpienie o wydanie warunków zabudowy, ewentualnie nawet utwardzenie dróg wewnętrznych*

mniejsze działki, również o charakterze rolnym. Zdaniem Sądu zarządzanie majątkiem prywatnym nie wyklucza bowiem podejmowania takich kroków, aby w razie zbywania majątku uzyskać jak najlepszą cenę. Dotyczy to także sytuacji, w której podjęcie decyzji o podziale gruntu na działki budowlane implikowało konieczność wcześniejszego uzyskania decyzji o warunkach zabudowy, gdyż teren, na którym są położone działki, nie jest objęty planem zagospodarowania przestrzennego. Jak wskazuje WSA, przy tej ocenie istotna jest także okoliczność, że planujący sprzedaż właściciel nie podejmuje ani nie planuje podjęcia innych działań dokonywanych zwykle przez podmioty zajmujące się profesjonalnie handlem działkami budowlanymi, a więc nie zamierza podejmować działań marketingowych, lecz poprzestanie na zwykłych ogłoszeniach o sprzedaży,

- Skarżący nie występował z wnioskiem o lokalizację sieci wodociągowej i energetycznej ani o wydanie warunków technicznych przyłączenia do sieci wody i innych mediów, nie zamierza też wykonać ogrodzenia. Nie podjął też zorganizowanych działań marketingowych w celu sprzedaży. Za takie działania nie sposób uznać zamiar korzystania przy sprzedaży z usług biura nieruchomości, co (jak wskazuje się w orzecznictwie) jest działaniem standardowym i powszechnym (tak np. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 23 kwietnia 2022 r. sygn. akt I SA/Gl 1465/21);
- Sąd podziela też pogląd wyrażony w przywołanym w skardze wyroku WSA w Szczecinie z dnia 3 listopada 2021 r., sygn. akt I SA/Sz 435/21, iż okoliczność, że podatnik korzysta przy dokonywanych czynnościach z usług biura nieruchomości nie jest równoznaczna ze stwierdzeniem, że sprzedając działki gruntu, działa

jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Wręcz przeciwnie, fakt ten przesądza raczej o tym, że potrzebuje profesjonalnej pomocy przy załatwianiu tych formalności, jako osoba niezajmująca się sprzedażą nieruchomości;

Gl 1397/21). Jak wskazał NSA w wyroku I FSK 246/18, „nie można upatrywać aktywnych działań o charakterze profesjonalnej działalności gospodarczej skarżącego w przypadku podziału dużych działek na mniejsze i na drogę wewnętrzną oraz wystąpienia o wydanie decyzji o warunkach zabudowy“;

niona, co powoduje konieczność ich podziału w celu stworzenia możliwości realizacji sprzedaży, co w żadnym przypadku nie jest „uatrakcyjnieniem” gruntu, lecz koniecznym elementem umożliwiającym jego zbycie, które nie stanowi per se działalności handlowej podlegającej opodatkowaniu VAT;

**Dotyczy to także sytuacji,
w której podjęcie decyzji o podziale gruntu
na działki budowlane implikowało koniecznością
wcześniejszego uzyskania decyzji o warunkach
zabudowy, gdyż teren, na którym są położone
działki nie jest objęty planem
zagospodarowania przestrzennego.**

- Kolejnym argumentem organu za opodatkowaniem transakcji było to, że o zorganizowanej aktywności Strony w zakresie obrotu nieruchomościami, podlegającej opodatkowaniu, przesądza wystąpienie przez Stronę o decyzję o warunkach zabudowy. Wskazać więc należy, że samo wystąpienie o taką decyzję jest prostym wykonywaniem prawa własności i nie może być ujmowane jako aktywność profesjonalnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (por. wyrok NSA z dnia 28 października 2020 r. sygn. akt I FSK 246/18, prawomocny wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 kwietnia 2018 r. sygn. akt I SA/Sz 120/18 i wyrok NSA z 30 kwietnia 2021 r. sygn. akt I FSK 1269/18, wyrok WSA w Gliwicach z 18 stycznia 2022 r. sygn. akt I SA/
- Zatem nie może także zyskać akceptacji kolejny podnoszony przez organ argument, że przemawiającym za opodatkowaniem transakcji jest fakt, że dokonany podział nieruchomości na mniejsze działki miał na celu zwiększenie atrakcyjności działek dla kupujących. Sąd musi podkreślić, że okoliczność, iż przed planowaną sprzedażą Skarżący dokonał podziału gruntu na mniejsze działki, nawet jeżeli byłoby to w celu osiągnięcia wyższej ceny, również nie jest decydująca do przyjęcia, że Skarżący działał jako przedsiębiorca – co jasno podkreślił TSUE. Jak nadto wskazał WSA w Poznaniu w prawomocnym wyroku z dnia 16 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Po 573/17, notoryjnie wiadomym jest, że sprzedaż większych nieruchomości może być utrud-
- Sprzedaż nieruchomości w ramach zarządu majątkiem prywatnym nie oznacza, że sprzedający nie może mieć zamiaru uzyskania jak największej ceny z tego rodzaju sprzedaży. Nie jest to żadne kryterium wskazujące na prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż naturalne jest, że również w obrocie „prywatnym” dąży się do uzyskania jak najkorzystniejszych warunków sprzedaży. Również NSA w wyroku z dnia 28 października 2020 r. sygn. akt I FSK 245/18 wskazał, że w zakresie zarządzania majątkiem prywatnym mieści się też aktywność polegająca na podziale działek na mniejsze działki. Zarządzanie majątkiem prywatnym nie wyklucza podejmowania takich kroków, aby w razie zbywania majątku uzyskać

jak najlepszą cenę. Z kolei w wyroku z dnia 24 marca 2021 r. sygn. akt I FSK 1243/19 NSA uznał, że podział powierzchni działki na wniosek Skarżącego na 44 działki nie powoduje, że powyższe działania Skarżącego można uznać za aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, realizując które angażuje on środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi Dyrektywy 2006/112/WE. Zatem także sama liczba działek powstałych po podziale nie przesądza o opodatkowaniu transakcji;

- Sąd nie ma też wątpliwości, iż w szeregu przypadków możliwość podziału nieruchomości na mniejsze działki musi być związana z koniecznością wydzielenia dróg wewnętrznych – celem umożliwienia dojazdu do działek. Tak też uzasadnił powyższe wydzielenie dróg wewnętrznych Skarżący, wskazując, że wydzielenie dróg wewnętrznych ma na celu zapewnienie wydzielonym działkom dostępu do drogi publicznej. Jak tymczasem wskazał WSA we Wrocławiu, skoro wydzielenie działek pod drogi wewnętrzne jest prawnie konieczne, ponieważ każda działka musi posiadać dostęp do drogi publicznej (zgodnie z treścią § 14 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie [t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1065]) – stąd również i te działania mieszczą się w ramach zarządu majątkiem prywatnym i nie mają charakteru czynności wykonywanych w sposób profesjonalny (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 sierpnia 2019 r. sygn. akt I SA/Wr 94/19);
- Nie świadczy o podleganiu opodatkowaniu również, wbrew stanowisku organu, sprzedaż 3 działek w roku 2021 i obecny zamiar sprzedaży 20 działek. Liczba i zakres transakcji sprzedaży gruntów nie może stanowić

kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem opodatkowania, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą (tak np. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 621/13 czy prawomocny wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 stycznia 2022 r. sygn. akt I SA/Sz 886/21);

- Ponownie natomiast należy podkreślić, że zdaniem Sądu, Skarżący nie przedstawił we wniosku takich działań, które Trybunał zakwalifikował jako znamiona profesjonalnej działalności gospodarczej, takie jak wskazane wyżej uzbrojenie terenu w media lub działania marketingowe. Zdaniem Sądu, opisana we wniosku aktywność Skarżącego nie wykracza poza zwykły, racjonalny zarząd majątkiem prywatnym i nie nosi cech aktywności wykonywanej zawodowo, w sposób profesjonalny. W tej sytuacji wywód organu interpretacyjnego upatrującego aktywnych działań o charakterze profesjonalnej działalności gospodarczej Strony nie zasługuje na aprobatę. W konsekwencji za uzasadniony należało uznać zarzut naruszenia art. 15 ust. 2 u.p.t.u., przez błędną wykładnię polegającą na niezasadnym uznaniu Strony za podatnika podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży przedmiotowych działek (por. wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2021 r. o sygn. akt I FSK 1269/18; wyrok NSA z dnia 21 października 2021 r. o sygn. akt I FSK 102/18; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 sierpnia 2021 r. o sygn. akt I SA/Sz 486/21, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 grudnia 2021 r. sygn. akt I SA/Sz 717/21).

Następnie warto wskazać również wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2023 r. o sygn. akt I FSK 725/19. W wyroku tym podkreślono, że: Dla oceny, czy dany podmiot sprzedając grunty, działa w charakterze podatnika, nie ma przesądzającego znaczenia, w jakich celach grunt ten został uprzednio nabyty. W wyroku

tym uznano, że sprzedaż nieruchomości nastąpiła w ramach działalności gospodarczej i podlega przez to opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Następnie, w wyroku NSA z dnia 30 listopada 2023 r. o sygn. akt I FSK 1479/19 wymieniono okoliczności świadczące o profesjonalnym zbywaniu nieruchomości przez osobę fizyczną. Zdaniem NSA Sprzedaż nieruchomości w niniejszej sprawie nastąpiła w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, za czym przemawiają następujące okoliczności faktyczne. Podatnik podzielił nieruchomość gruntową na 12 działek. Celem tych czynności było wydzielenie gruntów niezbędnych do realizacji planowanej inwestycji polegającej na budowie 10 budynków mieszkalnych jednorodzinnych z garażami. Wydano na wniosek podatnika decyzję o warunkach zabudowy i zagospodarowania tego terenu, zgodnie z którą nieruchomość została przeznaczona na cele mieszkaniowe. Jeśli chodzi o uzbrojenie nieruchomości, podatnik wystąpił o stosowane pozwolenia, zlecił wykonanie projektu sieci wodociągowo-kanalizacyjnej i jej budowę, którą sfinansował. Wystąpił także o stosowne pozwolenia (w tym na wykonanie zjazdu do nieruchomości z drogi gminnej), zlecił wykonanie projektu drogi wewnętrznej i jej budowę. Nadto zawarł z przedsiębiorcą energetycznym umowę o ustanowieniu służebności przesyłu polegającej na prawie do korzystania z nieruchomości w zakresie niezbędnym do posadowienia w przyszłości urządzeń elektroenergetycznych. W gestii nabywców działek pozostawiono wykonanie przyłączy i podłączenie mediów.

Co więcej, w omawianej materii wydano również wiele indywidualnych interpretacji podatkowych. W jednej z nich dyrektor KIS uznał, że w przypadku transakcji sprzedaży określonego składnika majątkowego – co do której można obiektywnie przyjąć, że osoba

fizyczna uczestniczy w niej w charakterze osoby prowadzącej działalność gospodarczą – taką czynność należy rozpoznać jako transakcję objętą regulacją art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, a osobę sprzedawcy za podatnika podatku od wartości dodanej – w rozumieniu art. 9 ust. 1 Dyrektywy lub art. 15 ust. 1 ustawy o VAT¹¹.

W innej interpretacji indywidualnej wskazano natomiast, że przed sprzedażą nieruchomości właściciel może podejmować różne działania przygotowawcze, np. w przypadku braku planu zagospodarowania przestrzennego wystąpić o wydanie decyzji w sprawie warunków zagospodarowania nieruchomości, wystąpić o zatwierdzenie podziału nieruchomości na mniejsze działki budowlane i doprowadzenie do wydzielenia działki pod drogę, jak też inicjować postępowania administracyjne w sprawie zmiany funkcji nieruchomości z rolnej na budowlaną. Tego rodzaju działania oraz ilość wydzielonych działek, same przez się nie dają podstaw do kwalifikowania, że są one typowe dla działań podatnika VAT¹².

Od Autora

Bez wątpienia każdy przypadek sprzedaży nieruchomości należy analizować indywidualnie, uwzględniając specyficzne okoliczności i charakter transakcji. To, czy dana czynność powinna być traktowana jako działalność gospodarcza, zależy od wielu czynników, takich jak skala, częstotliwość oraz cel podejmowanych działań. Nawet w sytuacjach, gdzie sprzedaż może wydawać się typowym zarządzaniem majątkiem prywatnym, istotne jest zbadanie wszystkich aspektów, aby uniknąć błędnej kwalifikacji prawnopodatkowej. Dlatego każda transakcja powinna być oceniana w kontekście całokształtu działań i intencji sprzedawcy, co pozwoli na właściwe zastosowanie przepisów podatkowych. Należy też wskazać, iż na gruncie przepisów unijnych istotne jest to, aby przepisy Dyrektywy 2006/112 interpretować, kładąc nacisk na cel tej regulacji, a nie jedynie na literalne brzmienie przepisów. W konsekwencji, jeśli osoba fizyczna sprzedaje nieruchomość

w ramach dokonywania zarządu swoim prywatnym majątkiem, nie działając przy tym w charakterze profesjonalisty w obrocie nieruchomościami, transakcja ta nie powinna podlegać opodatkowaniu. Należy również zauważyć, że w omawianej kwestii stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych niestety nie są jednolite, co utrudnia prawidłowe zastosowanie przepisów prawa materialnego. ↪



JAKUB SITARSKI,
RADCA PRAWNY,
DORADCA PODATKOWY

1_ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa; tekst jedn. Dz. U. 2023 poz. 2383 ze zm.

2_ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej; Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r. Nr 347 poz. 1, ze zm.

3_ Por. wyrok TSUE z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81 Staatssecretaris van Financiën v. Hong-Kong Trade Development Council.

4_ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r.; tekst jednolity, Dz. U. 2024 r., poz. 236 ze zm.

5_ Por. interpretację indywidualną dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 października 2023 r. znak: 0112-KDIL1-2.4012.382.2023.2.AS.

6_ Por. wyrok NSA z dnia 28 października 2011 r. o sygn. akt I FSK 1554/10.

7_ Por. wyroki NSA z dnia 11 czerwca 2015 r. o sygn. akt I FSK 716/14, z dnia 3 marca 2015 r. o sygn. akt I FSK1859/13, z dnia 9 października 2014 r. o sygn. akt I FSK 2145/13 oraz z dnia 29 listopada 2016 r. o sygn. akt I FSK 636/15.

8_ Por. wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2021 r. o sygn. akt I FSK 1269/18 oraz z dnia 31 lipca 2020 r. o sygn. akt I FSK 1820/17.

9_ Por. wyroki NSA z dnia 28 października 2020 r. o sygn. akt I FSK 190/18, z dnia 30 lipca 2020 r. o sygn. akt I FSK 357/19, a także z dnia 28 sierpnia 2020 r. o sygn. akt I FSK 1476/17.

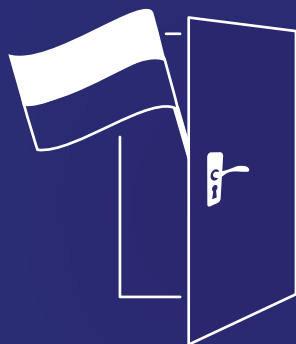
10_ Por. interpretację indywidualną dyrektora KIS z dnia 19 listopada 2019 r. znak: 1061-IPTPP3.4512.445.2016.10.JM.

11_ Por. interpretację indywidualną dyrektora KIS z dnia 21 lutego 2024 r. znak: 0113-KDIPT1-2.4012.840.2023.2.AJB.

12_ Por. interpretację indywidualną dyrektora KIS z dnia 15 marca 2024 r. znak: 0111-KDIB3-1.4012.23.2024.3.KO.

Ustalenie,

**czy podmiot wywodzi swoją wartość
w przeważającej mierze z polskich
nieruchomości – na potrzeby stosowania
klauzul nieruchomościowych**



*Artykuł koncentruje się na problematyce,
w jaki sposób ustalić, czy podmiot wywodzi swoją wartość
w ponad 50% z polskich nieruchomości. Ustalenie powyższego
ma istotne znaczenie m.in. przy rozstrzygnięciu, czy sprzedaż
praw uczestnictwa w danym podmiocie może podlegać
opodatkowaniu w Polsce.*

DR MIKOŁAJ KONDEJ, ROBERT SITKOWSKI

Analizie poddawany jest w szczególności najbardziej problematyczny przypadek, gdy jednostka posiada nieruchomości w Polsce również pośrednio, przez inne podmioty. Autorzy w tekście poddają krytycznej analizie metody dotyczące przeprowadzenia wskazanego testu prezentowane w doktrynie i interpretacjach.

Podstawową zasadą, wynikającą z art. 3 ustawy o CIT¹, jest opodatkowanie w Polsce jedynie tych przychodów nierezydentów, które mają swoje źródło w Polsce. Jednym z przypadków, w których ustawa o CIT przewiduje, że transakcja zbycia przez nierezydenta własności udziałów (akcji), ogółu praw i obowiązków, tytułów uczestnictwa lub praw o podobnym charakterze (dalej, dla uproszczenia, posługujemy się wyłącznie pojęciem udziałów) ma swoje źródło w Polsce, a więc może podlegać opodatkowaniu w Polsce, jest przypadek gdy przeważającym składnikiem majątku tego podmiotu są nieruchomości położone na terenie Rzeczypospolitej Polskiej.

Stanowią o tym art. 3 ust. 3 pkt 4 i 4a ustawy o CIT. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów za dochód mający źródło w Polsce uznaje się dochód z tytułu przeniesienia własności udziałów spółki jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów tej spółki /.../ bezpośrednio lub pośrednio, stanowią nieruchomości położone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub prawa do takich nieruchomości. W myśl drugiego za takie źródło uznaje się zbycie udziałów w spółce nieruchomościowej. Definicję tego rodzaju spółki znajdziemy w słowniczku –

art. 4a pkt 35 ustawy o CIT. Jednym z jej istotnych elementów pozostaje to, że ze spółką taką będziemy mieli do czynienia wyłącznie, jeżeli co najmniej 50% wartości aktywów, bezpośrednio lub pośrednio, stanowiła wartość nieruchomości położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw do takich nieruchomości. W dalszej części artykułu do omówionych powyżej kryteriów odnosimy się jako do "Testu 50%".

Przedmiotem niniejszego artykułu jest omówienie wybranych niejasności związanych z ustaleniem, jak na potrzeby wskazanych przepisów należy badać, czy udziały spełniają omówione wyżej warunki. W szczególności przedstawiamy w nim możliwe podejścia w zakresie ustalania, czy opisane przesłanki są spełnione w przypadku, w którym podmiot, którego udziały są zbywane, jest właścicielem nieruchomości za pośrednictwem innych podmiotów. Ta ostatnia kwestia nie jest bowiem jednolicie postrzegana przez organy interpretacyjne, nie poświęcono jej też dotąd znaczącej uwagi w polskim orzecznictwie i doktrynie.

Sposób ustalania czy sprzedaż udziałów podlega opodatkowaniu w Polsce w ustawie o CIT i w modelu konwencji OECD

W pierwszej kolejności podkreślenia wymaga, że do opodatkowania w Polsce zbycia udziałów na podstawie przywołanych wyżej przepisów ustawy o CIT może dojść zasadniczo wyłącznie wówczas, gdy

właściwa umowa o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu, jeżeli taka znajduje zastosowania, będzie zawierała klauzulę pozwalającą Polsce na opodatkowanie takiej sprzedaży oraz warunki stosowania tej klauzuli zostaną spełnione. Na gruncie modelu konwencji OECD ("MK OECD")² możliwość opodatkowania zbycia udziałów przez państwo położenia nieruchomości przewiduje art. 13 ust. 4 MK OECD³. W myśl tego artykułu prawo do opodatkowania nierezydenta przy zbyciu udziałów jest uzależnione od tego, czy wartość udziałów pochodziła w jakimkolwiek momencie ostatnich 365 dni w ponad 50 procentach swojej wartości bezpośrednio lub pośrednio z nieruchomości położonych w danym państwie⁴. W przypadku braku zawarcia we właściwej umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania odpowiednika wskazanego postanowienia do sprzedaży udziałów znajdzie zasada ogólna, w myśl której zyski ze sprzedaży majątku podlegają opodatkowaniu co do zasady wyłącznie w kraju rezydencji zbywcy⁵. Niektóre umowy międzynarodowe, jak na przykład umowa Polsko-Belgijska, dodatkowo wskazują, iż państwo położenia nieruchomości ma prawo opodatkować zysk ze zbycia udziałów tylko w takim rozmiarze, w jakim zyski te można przypisać do majątku nieruchomego położonego w tym Państwie⁶.

Literalna treść warunku zawartego w MK OECD nie w pełni odpowiada sformułowaniom zawartym w ustawie o CIT. Pierwszą nieoczywistą różnicą jest to, że o ile ustawa o CIT wskazuje, że decydu-

jące znaczenie ma to, czy nieruchomości, posiadane bezpośrednio lub pośrednio, stanowią 50% wartości aktywów spółki, to MK OECD odnosi się do konieczności ustalenia, czy wartość udziałów/akcji wy-

chodzi wartość udziałów, polega na porównaniu wartości aktywów nieruchomościowych do całkowitej wartości aktywów spółki⁹. Nie udało nam się przy tym znaleźć odpowiedzi na pytanie, jakie przypadki

datkowania na gruncie polskich przepisów można próbować jednak zwalczać poprzez odwołanie się do przepisów klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Sposób ustalania czy sprzedaż udziałów podlega opodatkowaniu w Polsce w ustawie o CIT i w modelu konwencji OECD.

wodzi się w ponad 50 procentach z nieruchomości. Literalnie więc, podczas gdy na gruncie polskiej ustawy należy ustalać, jaką część aktywów spółki stanowią nieruchomości, na gruncie MK OECD liczy się to, czy wartość zbywanych udziałów pochodzi w przeważającej mierze z nieruchomości. Językowo to nie to samo. Czym innym jest bowiem (1) porównanie wartości aktywów posiadanych przez spółkę i (2) ustalenie źródła pochodzenia wartości udziałów spółki. Na to drugie mogą składać się bowiem nie tylko aktywa, ale również pozycje nieujawnione w księgach jak choćby renoma przedsiębiorstwa, posiadane know-how czy pracownicy. Niemniej z komentarza do MK OECD⁷ wynika, że ustalenie, z czego pochodzi wartość udziałów, "standardowo dokonuje się poprzez porównanie wartości nieruchomości z wartością innych aktywów posiadanych przez spółkę"⁸. Komentarz wskazuje więc, że również na gruncie MK OECD "standardowo" przeprowadzenie testu, skąd po-

należy uznać za standardowe, a które takich nie stanowią i uzasadniają inny sposób kalkulacji. Poczynione uwagi i względy pragmatyki nakazują przyjmować, że powinno dążyć się do tego, by progi zdefiniowane w ustawie o CIT i w MK OECD były interpretowane w sposób tożsamy.

Drugą, tym razem oczywistą różnicą jest to, że MK OECD wskazuje, że opodatkowanie może nastąpić, jeżeli w jakimkolwiek momencie ostatnich 365 dni przed zbyciem udziałów ich wartość pochodziła w przeważającej części z nieruchomości. Ustawa o CIT referuje zaś do tego, iż istotna pozostaje zasadniczo proporcja na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc uzyskania przychodu¹⁰ w przypadku definicji z art. 3 ust. 3 pkt 4 ustawy o CIT i ostatni dzień roku poprzedzającego rok podatkowy¹¹ w przypadku definicji spółki nieruchomościowej¹². Polskie definicje nie odwzorowują więc wprowadzonych od 2017 r. zmian do modelu konwencji, które miały charakter antyabuzowy¹³. Ewentualne próby unikania opo-

Pojęcie nieruchomości

W świetle poczynionych uwag decydujące znaczenie dla ustalenia, czy sprzedaż udziałów spółki będzie stanowiła źródło w Polsce, ma to, jaką część aktywów danego podmiotu stanowią bezpośrednio lub pośrednio nieruchomości lub prawa do nieruchomości. Istotne pozostaje więc doprecyzowanie, jak rozumieć te pojęcia. W wydawanych interpretacjach indywidualnych jednolicie wskazuje się, że ponieważ ustawa o CIT nie definiuje pojęcia nieruchomości, terminy te odnosić należy do definicji z innych gałęzi prawa, w szczególności prawa cywilnego¹⁴.

Zgodnie z art. 46 kodeksu cywilnego¹⁵ („k.c.”) nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Powyższa definicja

pozwała wyróżnić trzy rodzaje nieruchomości: gruntowe, budynkowe i lokalowe.

Za nieruchomości mogą być również uznane części składowe powyższych obiektów. Wynika to

do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. Jeżeli nieruchomości nie są używane przez jednostkę, lecz są posiadane w celu osiągnięcia przez nią korzyści wynikających z przy-

jaka może przyjść do głowy, to sięgnięcie do przepisów podatku od nieruchomości, które zawarte są w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych („u.p.o.l.”)²⁰. W ustawie tej nie znajdziemy jednak definicji

Poczynione uwagi i względy pragmatyki nakazują przyjmować, że powinno dążyć się do tego, by progi zdefiniowane w ustawie o CIT i w MK OECD były interpretowane w sposób tożsamy.

z zasady *superficies solo cedit* wywodzącej się z tradycji prawa rzymskiego. Przykładowo, w myśl art. 48 k.c., do części składowych gruntu (i tym samym nieruchomości) należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane¹⁶. Definicji wyrażenia „trwale z gruntem związane” nie znajdziemy jednak w k.c. W tym zakresie trzeba sięgnąć do orzecznictwa, które nie jest jednak jednolite¹⁷. Tym samym, w przypadku wielu obiektów i naniesień, zidentyfikowanie czy stanowią one część składową gruntu, nie zawsze będzie oczywiste. Od zasady *superficies solo cedit* są także wyjątki, np. art. 49 k.c. dotyczący elementów infrastruktury przesyłowej.

Wyrażeniem nieruchomości posługuje się również ustawa o rachunkowości¹⁸ („UoR”). UoR w art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a) wskazuje, że do środków trwałych wliczają się m.in. nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo

rostopu ich wartości, powinny one zostać rozpoznane jako inwestycje. UoR zatem nie podaje wprost definicji nieruchomości, a wymienia ich przykłady i skupia się bardziej na ich prezentacji, regulując również, w innych artykułach, zasady ich wyceny. Przyjęcie, że jako nieruchomości należy wziąć tylko wyżej wymienione pozycje, mogłoby być korzystne dla niektórych podatników np. deweloperów, którzy gotowe nieruchomości prezentują w kategorii zapasów zgodnie z Krajowym Standardem Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska”. Na taką wykładnię nie zgadzają się jednak organy¹⁹. Ich stanowisko wydaje się zasadne, biorąc pod uwagę, że cel klauzuli nieruchomościowej nie uzasadnia zróżnicowania traktowania nieruchomości od tego, w jaki sposób prezentowane są one dla celów rachunkowych.

Intuicja może podpowiadać również próby odtworzenia definicji nieruchomości na podstawie innych ustaw podatkowych. W takim przypadku pierwsza myśl,

nieruchomości, a jedynie wskazanie, że podatkowi od nieruchomości podlegają nieruchomości i obiekty budowlane: grunty, budynki i ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Na gruncie podatku od nieruchomości przyjmuje się, że pojęcie nieruchomości w u.p.o.l. odwołuje się do tego użytego w art. 46 k.c.²¹. Reasumując, w ocenie autorów dla celów zdefiniowania nieruchomości na potrzeby analizowanych przepisów należy sięgnąć do kodeksu cywilnego.

Warto zwrócić uwagę, że art. 3 ust. 3 pkt 4 i 4a ustawy o CIT wskazują na konieczność uwzględnienia w kalkulacji również praw do nieruchomości. Próba odkodowania tego pojęcia jest znacznie trudniejsza niż pojęcia samych nieruchomości. Definicji „prawa do nieruchomości” nie zawiera ani ustawa o CIT, ani kodeks cywilny, ani żadna inna ustawa. Nieruchomości mogą być wykorzystywane na podstawie różnych tytułów prawnych. Najczęściej spotykanymi tytułami prawnymi oprócz

prawa własności będą prawo użytkowania wieczystego, użytkowanie, najem, leasing czy dzierżawa. Jednak każdy z wymienionych tytułów prawnych daje różne korzyści i możliwości korzystania z nieruchomości. Różnice potrafią być znaczące – przykładowo, gdy prawo własności nie daje żadnych ograniczeń co do sprzedaży nieruchomości, w przypadku dzierżawienia nieruchomości jej sprzedaż będzie niemożliwa. Na gruncie klauzul nieruchomościowych prezentowany jest pogląd, że poprzez prawa do nieruchomości należy rozumieć jedynie prawa rzeczowe, w tym użytkowanie wieczyste, zdefiniowane w księdze drugiej kodeksu cywilnego²². W myśl tego podejścia jako prawo do nieruchomości, na gruncie wskazanego przepisu, nie powinny być więc traktowane uprawnienia obligacyjne do korzystania z niej (np. najem, dzierżawa)²³. Znane są nam przy tym również poglądy przeciwne²⁴. Ich przyjęcie, w powiązaniu z omawianą dalej tezą, iż kalkulacja odbywać się powinna według bilansowej wartości aktywów, oznaczałoby konieczność uwzględniania nieruchomości znajdujących się w posiadaniu zależnym, ale wykazywanych dla celów rachunkowych jako aktywa.

Warto zwrócić uwagę, że polskie definicje będą odgrywały rolę również przy interpretacji zapisów umów o przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu. Wynika to z art. 6 ust. 2 MK OECD, który wskazuje, że na jej gruncie pojęciu majątek nieruchomy należy nadać to samo znaczenie, jakie przypisywane jest mu przez prawo położenia takiego majątku²⁵. MK OECD wskazuje przy tym, że pojęcie to bez względu na przyjęte w prawie krajowym unormowanie obejmuje jednak mienie o charakterze akcesoryjnym w stosunku do nieruchomości²⁶, inventarz oraz sprzęt używany w rol-

nictwie i gospodarce leśnej²⁷, prawa do których mają zastosowanie przepisy o nieruchomościach²⁸, użytkowanie nieruchomości²⁹ oraz prawa do zmiennych lub stałych płatności jako wynagrodzenie za eksploatację lub prawo do eksploatacji złóż mineralnych, źródeł i innych zasobów naturalnych³⁰. Z pojęcia nieruchomości model konwencji *explicite* wyłącza statki i samoloty. Wydaje się, że każde ze wskazanych pojęć, w braku definicji w MK OECD, należy tłumaczyć zgodnie z art. 3(2) MK OECD przez pryzmat lokalnych przepisów. I tak przykładowo skłanialibyśmy się do tłumaczenia pojęcia “mienie o charakterze akcesoryjnym należące do majątku nieruchomego” jako części składowych nieruchomości. Mienie akcesoryjne, zarówno na gruncie polskiego³¹, jak i angielskiego tłumaczenia³², to bowiem mienie “dodatkowe, uzupełniające, drugorzędne”.

Nie zmienia to faktu, że ze względu na konstrukcję klauzuli nieruchomościowej w MK OECD, która przewiduje uwzględnienie na potrzeby testu pewnych elementów, niezależnie od definicji lokalnych, mogą wystąpić różnice w obliczaniu prognoza na gruncie lokalnych przepisów i przepisów klauzuli. Wydaje się, że zakres klauzul nieruchomościowych wynikających z polskich przepisów nie powinien być szerszy niż ten wynikający z klauzul zawartych w MK OECD.

Test na wartościach bilansowych czy rynkowych?

O ile definicja spółki nieruchomościowej, do której referuje art. 3 ust. 3 pkt. 4a ustawy o CIT, wprost wskazuje, że ustalając, jaki procent wartości aktywów spółki stanowią nieruchomości, należy kierować się wartościami rynkowymi w przy-

padku, gdy mamy do czynienia z podmiotami rozpoczynającymi działalność, w innym przypadku zaś bilansowymi, to art. 3 ust. 3 pkt. 4 ustawy o CIT nie dostarcza w tym zakresie istotnych wskazówek. Jedynie art. 3 ust. 4 *in fine* wskazuje, że w przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych. Skłania się do tego, że przepis ten należy traktować wyłącznie jako doprecyzowanie, że w odniesieniu do spółek giełdowych dopuszczalne jest opieranie się na danych z raportów okresowych. Niezasadnym byłoby więc odczytywanie go *a contrario* w zakresie tego, że w odniesieniu do innych spółek konieczne jest analizowanie wartości rynkowej nieruchomości. Również organy podatkowe na gruncie tego przepisu za decydującą uznają wartość bilansową aktywów spółki³³. Ustalenie, iż decydujące znaczenie powinna mieć wartość bilansowa, pozostaje o tyle istotne, że wartość bilansowa może różnić się w zależności od stosowanych zasad wyceny oraz klasyfikacji nieruchomości. Na gruncie UoR środki trwałe wycenia się bowiem według cen nabycia lub kosztów wytworzenia pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości³⁴, podczas gdy nieruchomości inwestycyjne można wyceniać również według wartości godziwej³⁵.

Odnosząc się do metody wyceny na potrzeby Testu 50% nieruchomości, warto podkreślić, że MK OECD nie wskazuje, czy na potrzeby dokonywania testu na gruncie art. 13 ust. 4 modelu konwencji należy przyjmować wartości rynkowe czy księgowo. Zarówno w polskiej, jak i zagranicznej doktrynie podnosi się, że z ekonomicznego punktu widzenia sposób wyceny opartej na

wartości rynkowej (godziwej) wydaje się być bardziej uzasadniony³⁶. Podkreśla się jednak, iż nie byłoby to podejście praktyczne, biorąc pod uwagę nakład pracy niezbędny dla każdorazowego ustalenia wartości rynkowych³⁷. Co więcej, zwraca się uwagę, że w tym zakresie zastosowanie może znaleźć art. 3 ust. 2 modelu konwencji. W świetle tego artykułu, w odniesieniu do terminów niezdefiniowanych we właściwej umowie, a za taki na gruncie modelu konwencji uznaje się pojęcie wartości nieruchomości, zastosowanie powinna znaleźć jego definicja, która obowiązuje w państwie położenia nieruchomości³⁸. Wobec takiego podejścia oraz obecnej praktyki organów podatkowych, w sytuacji, w której nieruchomości są położone na terytorium Polski, test, zarówno na gruncie polskich przepisów jak i na gruncie UPO, powinien być oparty o wartości bilansowe.

Metodologia przeprowadzania testu w przypadku, gdy nieruchomości posiadane są bezpośrednio

W przypadku gdy sprzedawany jest podmiot, który posiada nieruchomości w Polsce trzymane tylko bezpośrednio (tj. ten podmiot sam posiada nieruchomości lub prawa do nich, oraz nie jest jednocześnie udziałowcem w podmiotach, które także posiadają nieruchomości (dalej określane jako "podmioty/spółki/jednostki itp. zależne")³⁹, ustalenie czy wywodzi on swoją wartość w ponad 50% z nieruchomości nie powinno sprawiać większych problemów. W takim przypadku patrzymy na wartości bilansowe polskich nieruchomości posiadanych przez ten podmiot i porównujemy do całości aktywów danego podmiotu. Powyższe można zobrazować następującym wzorem:

Wartość bilansowa polskich nieruchomości

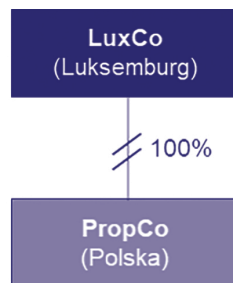
Wartość bilansowa całości aktywów

Istnieje konsensus, potwierdzony również przez komentarz do MK OECD, że w takim przypadku nie uwzględnia się długu podmiotów. Wynika to z trafnego naszym zdaniem założenia, że zobowiązań podmiotu nie można przypisać do konkretnych aktywów przez niego posiadanych. W efekcie długi takie, chociaż wpływają na wartość udziałów nabywanego podmiotu, nie oddziałują na to, z jakich aktywów podmiot ten wywodzi wartość.

Sposób kalkulacji w przypadku, w którym spółka posiada nieruchomości jedynie bezpośrednio, można zobrazować przykładem.

PRZYKŁAD 1

Polski podmiot („PropCo”), którego udziały są sprzedawane przez spółkę matkę z Luksemburga („LuxCo”), posiada nieruchomości w Polsce warte PLN 30 milionów („m”) (grunty – PLN 8m oraz budynki – PLN 22m), z kolei aktywa łącznie to PLN 50m (wspomniane wyżej nieruchomości, a także należności handlowe i środki pieniężne o wartościach odpowiednio PLN 15m i 5m). Zatem PropCo wywodzi swoją wartość w 60% z polskich nieruchomości (PLN 30m / PLN 50m).



AKTYWA	PLN
Grunty	8 000 000
Budynki	22 000 000
Należności handlowe	15 000 000
Środki pieniężne	5 000 000
Razem aktywa	50 000 000

Metodologia przeprowadzania testu w przypadku, gdy nieruchomości posiadane są przez sprzedawcą spółkę pośrednio

Dotychczas w rozważaniach odwołano się do sytuacji, w której spółka, której udziały są sprzedawane, posiada polskie nieruchomości bezpośrednio. Jak już jednak wspomniano, zarówno definicje zawarte w ustawie o CIT, jak i MK OECD przewidują, że w teście należy uwzględnić również nieruchomości posiadane pośrednio, a więc za pośrednictwem spółek zależnych. W efekcie powstaje pytanie, jak w takim przypadku przeprowadzić Test 50% nieruchomości.

Przypomnijmy, że w odniesieniu do sytuacji bezpośredniego posiadania udziałów w nieruchomości, w świetle konkluzji niniejszego artykułu, weryfikacja, czy udziały mogą podlegać opodatkowaniu w Polsce, polega na porównaniu wartości bilansowej nieruchomości położonych w Polsce do wartości bilansowej całości aktywów posiadanych przez podmiot. Nieruchomości posiadane pośrednio nie są jednak bezpośrednio odzwierciedlone w aktywach spółki zbywanej. W tych widnieją bowiem jedynie udziały spółki zależnej, która posiada nieruchomości. W efekcie powstaje zagadnienie, jak w takiej sytuacji ustalać, czy Polska ma prawo opodatkowania zbycia udziałów spółki, która pośrednio posiada polskie nieruchomości. Wskazówek nie dostarcza tutaj MK OECD ani komentarz do niej⁴⁰.

Z dotychczasowej praktyki interpretacyjnej oraz nielicznych wypowiedzi doktryny wynika, że brak jest jednolitego podejścia, jak ustalać, czy majątek spółki stanowią w przeważającej mierze nieruchomości położone w Polsce, gdy posiadane są one pośrednio. Na podstawie interpretacji wyróżnić można kilka potencjalnych metodologii przeprowadzenia testu.

Na podstawie interpretacji wyróżnić można kilka potencjalnych metodologii przeprowadzenia testu.

METODA 1

W ostatnich miesiącach pojawiło się kilka interpretacji, w których dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej prezentuje stanowisko, w myśl którego aby obliczyć, czy wartość aktywów spółki objętej sprzedażą i posiadającej spółki zależne, które również posiadają nieruchomości (dalej określana jako „spółka zbywana”), składa się w ponad 50% z nieruchomości położonych w Polsce, należy zsumować wartość bilansową polskich nieruchomości posiadanych przez spółkę zbywaną oraz wartość nieruchomości posiadanych przez jej spółki zależne, z uwzględnieniem proporcji udziałów/akcji posiadanych przez zbywaną spółkę w takich spółkach zależnych⁴¹. Tak obliczoną sumę należy porównać do wartości całkowitych aktywów spółki zbywanej. Metodę tę można zobrazować poniższą formułą:

$$\frac{\text{Wartość bilansowa polskich nieruchomości spółki zbywanej} + \text{wartość polskich nieruchomości spółek zależnych} \times \text{procent udziałów w spółkach zależnych}}{\text{Wartość bilansowa całości aktywów spółki zbywanej}}$$

METODA 2

Zgodnie z kolejną metodą, mającą potwierdzenie w innych interpretacjach, najpierw należy sprawdzić, które spółki zależne same wywodzą swoją wartość w ponad 50% z bezpośrednio trzymanych przez nie nieruchomości położonych w Polsce⁴².

Następnie brane są pod uwagę nieruchomości bezpośrednio posiadane przez spółkę zbywaną oraz wartość udziałów/akcji tych spółek zależnych, które zgodnie z pierwszym krokiem same spełniają Test 50% nieruchomości. Tak zsumowana wartość jest przyrównywana do wartości całości aktywów spółki zbywanej.

$$\frac{\text{Wartość bilansowa polskich nieruchomości spółki zbywanej} + \text{wartość udziałów spółek zależnych, które same spełniają Test 50\% nieruchomości}}{\text{Wartość bilansowa całości aktywów spółki zbywanej}}$$

METODA 3

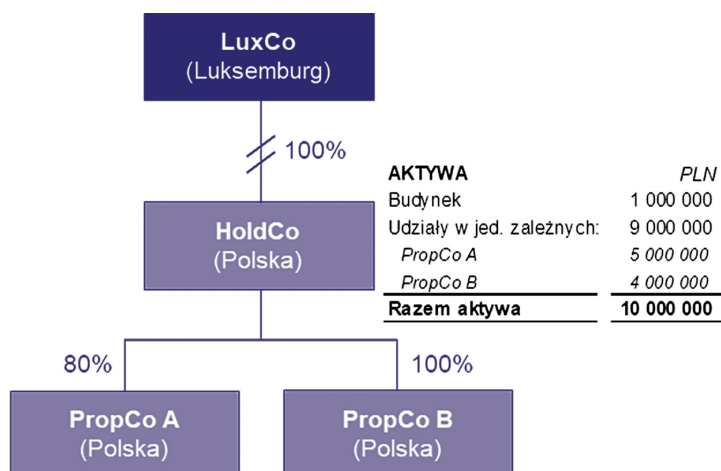
W interpretacjach podatkowych można znaleźć również trzecią metodę⁴³. Według niej bierze się pod uwagę wartość nieruchomości spółki zbywanej oraz dodatkowo: iloczyn wartości udziałów/akcji w spółkach zależnych⁴⁴ i proporcji nieruchomości posiadanych przez te spółki zależne do ich całości aktywów. W tej metodzie w mianowniku pozostaje suma bilansowa aktywów spółki zbywanej.

$$\frac{\text{Wartość bilansowa polskich nieruchomości spółki zbywanej} + \text{wartość udziałów spółki zależnej} \times \text{wartość bilansowa polskich nieruchomości spółki zależnej} + \text{wartość bilansowa całości aktywów spółki zależnej}}{\text{Wartość bilansowa całości aktywów spółki zbywanej}}$$

METODA 4

Istnieje jeszcze inna metoda, zgodnie z którą sumuje się wartość bilansową nieruchomości spółki zbywanej i spółek zależnych (z uwzględnieniem wysokości posiadanych udziałów w tych spółkach zależnych) i przyrównuje do wartości całości aktywów spółki zbywanej i spółek zależnych (również z uwzględnieniem wysokości posiadanych udziałów w tych spółkach zależnych), pomniejszonej o wartość posiadanych udziałów spółki zbywanej w spółkach zależnych⁴⁵. Wyłączenie z kalkulacji wartości bilansowej udziałów w spółkach zależnych ma na celu zapobieżenie „podwójnej” reprezentacji majątku spółek zależnych, już uwzględnionego w kalkulacji w formie aktywów w postaci udziałów spółek zależnych. Istnieją także interpretacje, w których organ twierdzi, że nie należy pomniejszać mianownika o wartość udziałów w spółkach zależnych⁴⁶.

$$\frac{\text{Wartość bilansowa polskich nieruchomości spółki zbywanej} + \text{wartość bilansowa polskich nieruchomości spółki zależnej} \times \text{procent udziałów w spółkach zależnych}}{\text{Wartość bilansowa całości aktywów spółki zbywanej} + \text{spółek zależnych} \times \text{procent udziałów w spółkach zależnych} - \text{wartość udziałów w spółkach zależnych}}$$



AKTYWA		PLN
Budynek		1 000 000
Udziały w jed. zależnych:		9 000 000
PropCo A		5 000 000
PropCo B		4 000 000
Razem aktywa		10 000 000

AKTYWA	PLN	PASYWA	PLN	AKTYWA	PLN	PASYWA	PLN
Środki trwałe:	3 500 000	Kapitał własny	6 250 000	Środki trwałe:	5 000 000	Kapitał własny	4 000 000
Grunty	1 500 000	Kredyt bankowy	500 000	Grunty	1 500 000	Kredyt bankowy	7 000 000
Budynki	2 000 000			Budynki	3 500 000		
Należności handlowe	1 700 000			Należności handlowe	-		
Środki pieniężne	1 550 000			Środki pieniężne	6 000 000		
Razem aktywa	6 750 000	Razem pasywa	6 750 000	Razem aktywa	11 000 000	Razem pasywa	11 000 000

Rozbieżnie wyniki różnych metod przeprowadzenia Testu 50%

Jak zatem widać, w interpretacjach wskazywane są różne metody ustalenia, czy spółka zbywana spełnia Test 50% nieruchomości, gdy posiada ona pośrednio nieruchomości poprzez spółki zależne. Co więcej, wyniki ob-

liczone zgodnie z powyższymi metodami mogą się znacznie różnić, co obrazuje poniższy przykład.

PRZYKŁAD 2

LuxCo jest luksemburskim rezydentem podatkowym i posiada 100% udziałów w HoldCo, która z kolei posiada 80% udziałów w PropCo A oraz 100% w PropCo B. HoldCo, PropCo A i Prop-

Co B są polskimi rezydentami podatkowymi. HoldCo, PropCo A i PropCo B posiadają nieruchomości zlokalizowane w Polsce. Dla uproszczenia przyjęto, że wartość bilansowa udziałów w PropCo A i PropCo B odpowiada ich wartości aktywów netto (tj. aktywów pomniejszonych o dług). Wartość aktywów poszczególnych podmiotów i strukturę grupy przedstawiono na rysunku poniżej.

$$\text{METODA 1} \quad \frac{1\,000\,000 + 80\% \times 3\,500\,000 + 100\% \times 5\,000}{10\,000\,000} = \frac{8\,800\,000}{10\,000\,000} = 88\%$$

$$\text{METODA 2} \quad \frac{1\,000\,000 + 5\,000\,000}{10\,000\,000} = 88\%$$

$$\text{METODA 3} \quad \frac{1\,000\,000 + 5\,000\,000 \times \frac{3\,500\,000}{6\,750\,000} + 4\,000\,000 \times \frac{5\,000\,000}{11\,000\,000}}{10\,000\,000} = \frac{5\,410\,774}{10\,000\,000} = 54\%$$

$$\text{METODA 4} \quad \frac{1\,000\,000 + 80\% \times 3\,500\,000 + 100\% \times 5\,000}{10\,000\,000 + 80\% \times 6\,750\,000 + 100\% \times 11\,000\,000 - 9\,000\,000} = \frac{8\,800\,000}{18\,750\,000} = 47\%$$

Przedstawiony przykład obrazuje, że każda z czterech zaprezentowanych metod daje odmienne rezultaty.

W tej sytuacji zastosowanie poszczególnych metod kalkulacji prowadzi do odmiennych rezultatów.

Przedstawiony przykład obrazuje, że każda z czterech zaprezentowanych metod daje odmienne rezultaty. Niektóre z nich mogą dawać zbliżone wyniki o różnicy zaledwie kilku punktów procentowych, które mogą mieć jednak, ze względu na sztywny charakter prognozy 50%, implikacje podatkowe. Podatnik będący świadomym tak różnych możliwości wykładni analizowanych przepisów zdecydowanie nie może czuć się komfortowo, próbując ustalić, czy właściwie stosuje przepisy prawa podatkowego. Celowe jest więc podjęcie próby ocen poszczególnych metod.

Ocena poszczególnych metod przeprowadzenia Testu 50%

Jeżeli chodzi o Metodę 1, to jest ona obciążona fundamentalnym błędem metodologicznym. Mianowicie w tej metodzie porównuje się wartość aktywów (nieruchomościowych) z ksiąg poszczególnych podmiotów do aktywów z ksiąg sprzedawanej spółki. Problem leży w tym, iż co prawda elementem aktywów sprzedawanej spółki są udziały

w spółkach zależnych, to jednak ich wartość może różnić się od wartości aktywów tych spółek zależnych (np. ze względu na fakt, że spółki te są zadłużone). Wartości uwzględniane w liczniku i mianowniku nie odpowiadają więc sobie. Proporcja jest rekonstruowana o niejednorodne dane. Fakt, że ujęcie takie jest błędne, najłatwiej zobrazować przykładem wskazującym, że przy użyciu Metody 1 udział nieruchomości w wartości zbywanej spółki może być wyższy niż 100%

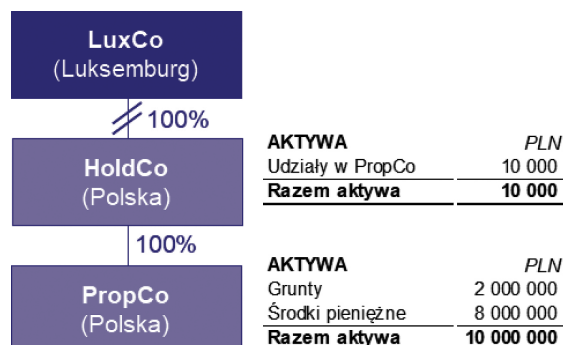
PRZYKŁAD 3

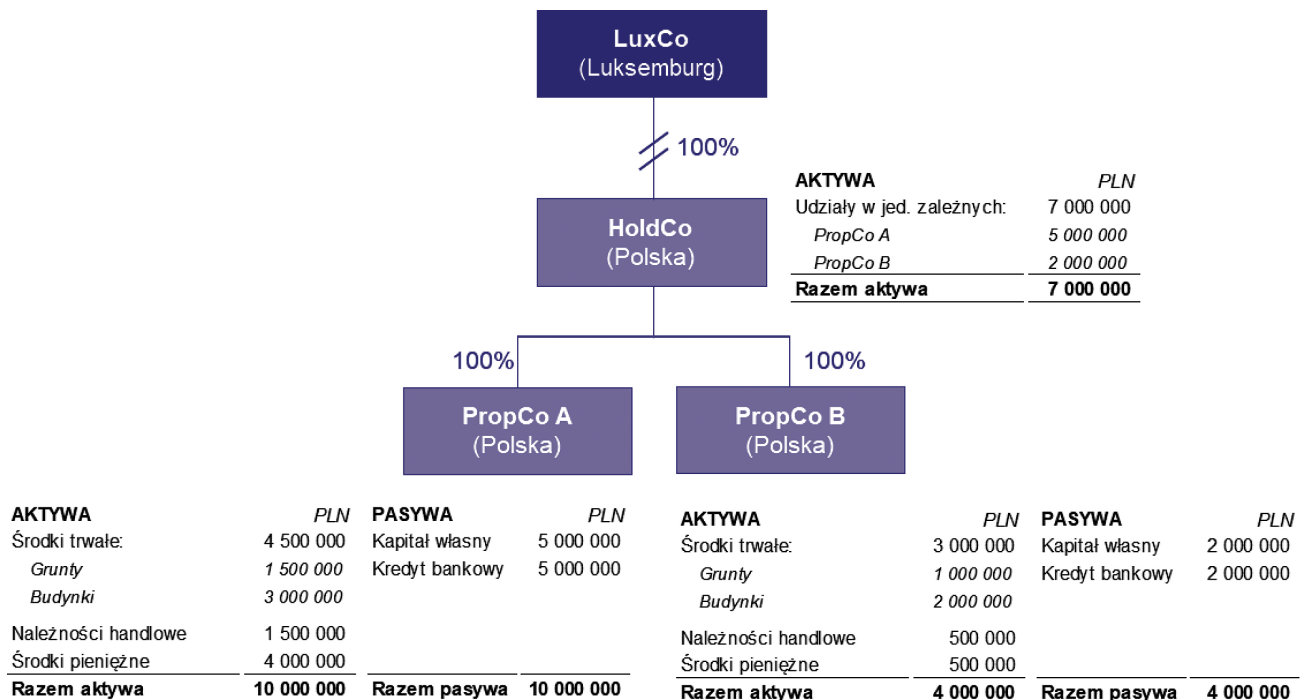
LuxCo zajmuje się działalnością deweloperską i inwestycyjną w Polsce. Obecnie HoldCo jest udziałowcem w jednej spółce - PropCo, która ma zamiar realizować budowę nieruchomości biurowej. PropCo została nabyta przez HoldCo za PLN 10 000 jako gotowa spółka (ang. "of-

f-the-shelf") od kancelarii gospodarczej specjalizującej się w dostarczaniu takich spółek. PropCo otrzymała finansowanie od zewnętrznego inwestora w wysokości PLN 10 000 000. Za tę kwotę kupiła następnie grunty (PLN 2 000 000), a pozostała kwota miała służyć wydatkom na wybudowanie nieruchomości. Jednak parę tygodni później zrezygnowano z dalszej realizacji projektu i postanowiono dokonać sprzedaży HoldCo. Na ostatni dzień miesiąca poprzedzający sprzedaż struktura grupy i aktywów wyglądała jak na ilustracji poniżej.

Majątek HoldCo składa się wyłącznie z udziałów w PropCo ujętych w księgach spółki sprzedającej w cenie nabycia (PLN 10 000). W skład majątku PropCo wchodzi grunty o wartości PLN 2 000 000 oraz środki pieniężne w kwocie PLN 8 000 000. Zgodnie z Metodą 1 w tej sytuacji przeprowadzenie Testu 50% nieruchomości daje wynik 20 000% (PLN 2 000 000 / PLN 10 000).

Fakt, że Metoda 1 wskazuje, że wartość spółki w więcej niż 100% wywodzi się z nieruchomości, obrazuje wadliwość tej metody kalkulacji. Z logicznego punktu widzenia udział danego składnika w ogóle składników podmiotu nie może przewyższać 100%. Niezależnie od tego w omawianym przykładzie nabywca HoldCo tak naprawdę przejmie grunty i środki pieniężne, gdzie grunty stanowią zaledwie 20% całości majątku. Trudno więc powiedzieć, że HoldCo wy-





wodzi większość swojej wartości z nieruchomości.

Należy także rozważyć Metodę 2. Zgodnie z nią, oprócz nieruchomości spółki zbywanej, uwzględnia się wartość udziałów w spółkach zależnych, jeżeli one same spełniają Test 50% nieruchomości. Metoda ta, inaczej niż Metoda 1, nie jest obarczona błędem metodologicznym, gdyż proporcja rekonstruowana jest w oparciu o jednorodne dane z ksiąg zbywanej spółki. Jej niewątpliwą zaletą jest prostota, fakt, iż odniesienia do niej można znaleźć w literaturze⁴⁷ oraz niektórych UPO⁴⁸. Trudno jednak znaleźć dla niej mocne uzasadnienie w obecnym brzmieniu przepisów. Ponadto dyskusyjne może pozostawać, czy odzwierciedla ona cel przepisu, którym jest opodatkowanie sprzedaży udziałów w danym państwie, jeżeli większość jej majątku stanowią położone w nim nieruchomości. Wynika to z faktu, że w przypadku jeżeli wartość nieruchomości w da-

nej spółce zależnej nie przekracza 50% wartości posiadanych przez ten podmiot nieruchomości, spółka ta w ogóle nie jest uwzględniona w obliczeniach. Tym samym metoda ta w niektórych przypadkach może pozostawać nadzwyczaj korzystna dla podatników. Wynika to z faktu, że pomija się spółki zależne, które nie spełniają Testu 50% nieruchomości.

PRZYKŁAD 4

LuxCo jest luksemburskim rezydentem podatkowym i posiada 100% udziałów w HoldCo, która z kolei posiada po 100% udziałów w PropCo A oraz w PropCo B. HoldCo, PropCo A i PropCo B są polskimi rezydentami podatkowymi. PropCo A i PropCo B posiadają nieruchomości zlokalizowane w Polsce. Dla uproszczenia przyjęto, że wartość bilansowa udziałów w PropCo A i PropCo B odpowiada ich wartości aktywów netto (tj. aktywa razem pomniejszone o dług). Wartość aktywów poszczególnych podmiotów i strukturę grupy przedstawiono na rysunku poniżej.

Zgodnie z Metodą 2 obliczenia na przykładzie powyżej dadzą wynik 29% (PLN 2m / PLN 7m). Wynika to z faktu, że tylko PropCo B spełnia Test 50% nieruchomości (PLN 3m / PLN 4m = 75%), z kolei PropCo A wywodzi swoją wartość z nieruchomości w 45% (PLN 4,5m / PLN 10m). Zatem, w myśl Metody 2, porównujemy tylko wartość udziałów w PropCo B do sumy aktywów HoldCo. Jeżeli jednak spojrzymy na zsumowane aktywa PropCo A i PropCo B, to ich aktywa nieruchomościowe do ich całkowitych aktywów dają wynik 54% ((PLN 4,5m + PLN 3m) / (PLN 10m + PLN 4m)). Większość majątku sprzedawanej spółki niewątpliwie ma swoje źródło w nieruchomości.

W tym kontekście lepiej cel przepisu wydaje się odzwierciedlać Metoda 3. Jej logika zasadza się na ustaleniu tego, w jakim stopniu wartość aktywów spółki zbywanej pochodzi z nieruchomości. Bazuje ona na wartościach z bilansu spółki zbywanej, przy czym w przypadku

spółek zależnych posiadających nieruchomości przyjmuje ona założenie, że wartość tych udziałów pochodzi z nieruchomości w takiej proporcji, w jakiej nieruchomości składają się na całość aktywów spółki zależnej⁴⁹. Metoda ta dobrze wpisuje się zarówno w literalne brzmienie polskiej ustawy, jak i MK OECD.

Co B są polskimi rezydentami podatkowymi. PropCo A i PropCo B posiadają nieruchomości zlokalizowane w Polsce. PropCo A i PropCo B są finansowane głównie pożyczkami od HoldCo. Dla uproszczenia przyjęto, że wartość bilansowa udziałów w PropCo A i PropCo B odpowiada ich wartości aktywów netto (tj. aktywa razem pomniejszone o dług).

Warta rozważenia jest również Metoda 4. Zgodnie z poglądami organów, na gruncie tej metody należy wziąć pod uwagę wartości bilansowe polskich nieruchomości spółki zbywanej i spółek zależnych i porównać je do wartości bilansowej całości aktywów tych podmiotów. W interpretacjach potwierdzających

Na gruncie wskazanej metody wątpliwości może budzić też fakt, iż uwzględnia ona zadłużenie spółek zależnych...

Jej stosowanie okazuje się jednak kontrowersyjne w przykładowej sytuacji, jeżeli model działania grupy polega na finansowaniu spółek córek długiem przez spółkę matkę. W takiej sytuacji wartość spółek córek w księgach spółki zbywanej będzie niewielka, a głównym składnikiem będą stanowiły wierzytelności wobec spółek córek. Tymczasem w praktyce głównym składnikiem majątku sprzedawanej grupy będą nieruchomości. Wydaje się więc, że dla efektywnego odzwierciedlenia celu przepisu stosowanie tej metody wymagałoby jej dalszego rozwinięcia poprzez wprowadzenie mechanizmu korygującego dla rozliczeń wewnątrzgrupowych. Problem w tym, że na gruncie obowiązujących przepisów brak wydaje się dostatecznych podstaw prawnych dla rozwijania modelu o taką korektę.

PRZYKŁAD 5

LuxCo jest luksemburskim rezydentem podatkowym i posiada 100% udziałów w HoldCo, która z kolei posiada po 100% udziałów w PropCo A oraz w PropCo B. HoldCo, PropCo A i Prop-

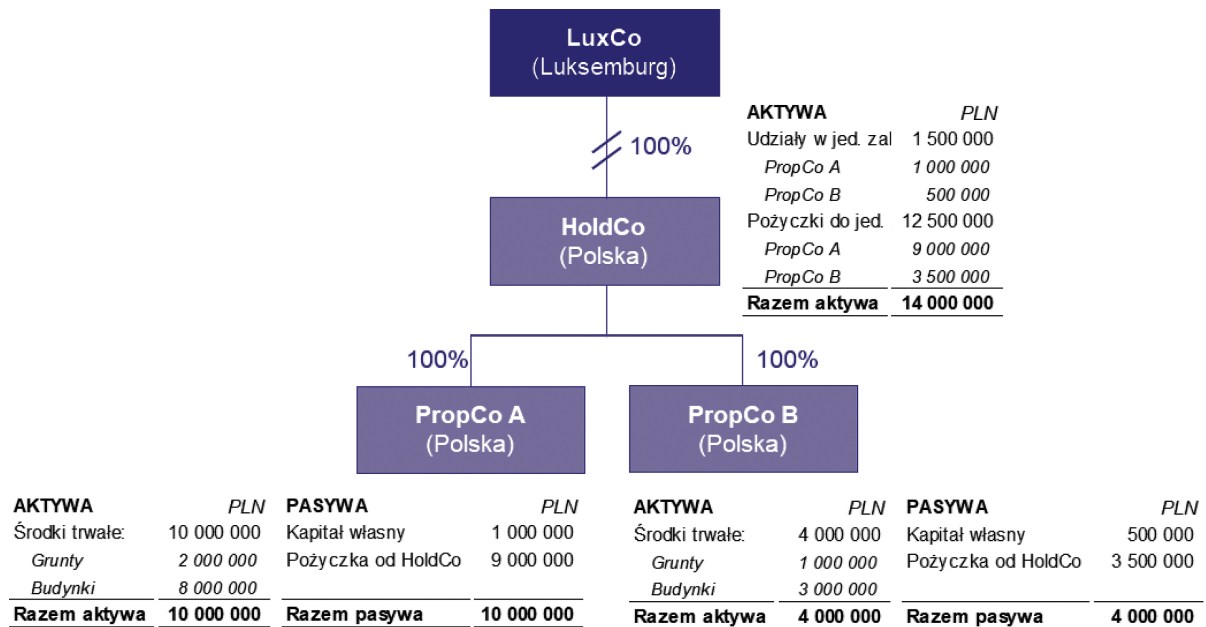
Wartość aktywów poszczególnych podmiotów i strukturę grupy przedstawiono na rysunku poniżej.

Obliczając wynik Testu 50% nieruchomości na podstawie powyższego przykładu, weźmiemy pod uwagę wartość udziałów w spółkach zależnych, którą należy porównać do całości aktywów HoldCo, zatem wynik to 11% (PLN 1,5m / PLN 14m). Warto zwrócić uwagę, że na całość aktywów HoldCo składają się udziały i pożyczki do jednostek zależnych, których wartość odpowiada wartości całkowitych aktywów PropCo A i PropCo B, podczas gdy aktywa spółek zależnych składają się wyłącznie z polskich nieruchomości.

Na gruncie wskazanej metody wątpliwości może budzić też fakt, iż uwzględnia ona zadłużenie spółek zależnych. Nie jest bowiem jasne, czy komentarz OECD odnoszący się do tego, że przy Teście 50% nie uwzględnia się długów, dotyczy tylko sytuacji bezpośrednio posiadania nieruchomości, czy również tych przypadków, gdy zbywana spółka posiada te nieruchomości jedynie pośrednio.

stosowanie Metody 4 jest również mowa o pomniejszeniu, na potrzeby przeprowadzonego testu, całości aktywów o wartość udziałów w spółkach zależnych. Metoda 4 wydaje się stosunkowo racjonalna pod kątem celowościowym. Wynika to z faktu, że bierze się pod uwagę wartość bilansową polskich nieruchomości, w tym również tych spółek, przez które pośrednio posiada spółka zbywana, ale odnosi się ją do całości aktywów spółek zależnych. Eliminacja wartości bilansowej udziałów w spółkach zależnych również ma sens, gdyż w ten sposób eliminuje się podwójne uwzględnienie aktywów i pasywów jednostki zależnej.

Niemniej eliminacja wartości bilansowej udziałów to jedyna pozycja do korekty wspomniana przez wnioskodawców i organy w interpretacjach potwierdzających stosowanie Metody 4. W tym zakresie wydaje się, że przy stosowaniu należałoby raczej przeprowadzić proporcjonalną konsolidację bilansu. Konsolidacja bilansu polega na dokonaniu szeregu dodatkowych korekt sald wynikających z rozliczeń



wewnątrzgrupowych. Oprócz eliminacji wartości inwestycji w spółkach zależnych, przy konsolidacji bilansu typowe korekty w bilansie po stronie aktywów dotyczą wyłączenia sald pomiędzy podmiotami objętymi konsolidacją z tytułu należności (np. handlowych czy pożyczkowych), korekty niezrealizowanej marży na zakupionych towarach, eliminacji związanej ze sprzedażą środków trwałych czy wartości niematerialnych, czy też rozpoznania wartości firmy (gdy jest dodatnia). Istotne jest również zastosowanie jednolitych zasad wyceny aktywów dla wszystkich podmiotów objętych konsolidacją.

Inaczej mówiąc, zdaniem autorów przyjęcie Metody 4 wymagałoby oparcia na skonsolidowanym bilansie spółki zbywanej opracowanym metodą konsolidacji proporcjonalnej, ze sporządzonymi wyłączeniami i korektami. Konsolidacja bilansu polega na przedstawieniu sytuacji majątkowej wszystkich jednostek, jakby stanowiły one jeden podmiot. Pozwala ona więc ustalić, co stanowi główne aktywa grupy

kontrolowanej przez sprzedawaną spółkę i na tej podstawie przeprowadzić Test 50%. Mając skonsolidowany bilans, należałoby jedynie porównać wartość bilansową polskich

nieruchomości do wartości bilansowej całości aktywów, analogicznie do metodologii przeprowadzania testu w przypadku, gdy nieruchomości posiadane są bezpośrednio.

**Nie jest bowiem jasne,
czy komentarz OECD odnoszący
się do tego, że przy teście 50% nie
uwzględnia się długów dotyczy tylko
sytuacji bezpośrednio posiadania
nieruchomości czy również tych
przypadków, gdy zbywana spółka
posiada te nieruchomości
jedynie pośrednio.**

Należy przy tym zwrócić uwagę, że Test 50% nieruchomości jest często przeprowadzany w odniesieniu do jednostek, które nie będą spełniały definicji jednostki dominującej, a co za tym idzie nie są zobligowane do konsolidacji sprawozdań w świetle UoR (dodatkowo takie sprawozdania są zazwyczaj sporządzane rocznie i ewentualnie kwartalnie, co może nie odpowiadać dacie, na którą należy przeprowadzić test)⁵⁰. W efekcie, dla zastosowania tej metody konieczne mogłoby być sporządzenie dodatkowego skonsolidowanego bilansu, co może wymagać wiele pracy i czasu, w szczególności dla podmiotów nieobjętych obowiązkiem konsoli-

dacji na gruncie przepisów bilansowych. Ustalenie, czy sprzedaż spółki posiadającej polskie nieruchomości podlega opodatkowaniu w Polsce zgodnie z tą metodą, nie jest więc prostym ćwiczeniem ani dla podatników, ani też dla organów podatkowych.

Prawidłowość stosowania metody konsolidacji proporcjonalnej (ang. *proportional consolidation method*) znajduje uzasadnienie w literaturze międzynarodowej na gruncie MK OECD⁵¹. Niekiedy prezentowane są wręcz poglądy, że metoda konsolidacji proporcjonalnej jest jedyną właściwą metodą przy badaniu Testu 50% nieruchomości na potrzeby MK OECD⁵². Zbliżoną

metodę, w której należy zsumować wartości aktywów wszystkich podmiotów (zarówno nieruchomości jak i pozostałe aktywa) z uwzględnieniem proporcji udziałów i korekty o salda wewnątrzgrupowe, nakazują stosować także organy podatkowe Wielkiej Brytanii⁵³. ↪



DR MIKOŁAJ KONDEJ,
DORADCA PODATKOWY



ROBERT SITKOWSKI

Bibliografia

- 1_Brzeziński B., *Jakość języka prawniczego prawa podatkowego – rzecz godna uwag*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu Terytorialnego 3(11) / 2023.
- 2_Dowgier R. in. in. *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, 2021 (Komentarz do art. 2, Autorzy fragmentu: Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B.), Lex/el., Internet pod adresem: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587865025/662465?tochHit=1>.
- 3_Engel F., *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, „Bulletin for International Taxation” 2006, No. 3.
- 4_Gajewski D., *Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS*, „Studia BAS”, Nr 2(54) 2018.
- 5_Gajewski P., *The real estate clause in the OECD model tax convention and its reception into Polish law*, „Financial Law Review”, University of Gdańsk, No. 30 (2)/2023.
- 6_Hug J., *The taxation of gains derived from the alienation of shares in real estate companies under the OECD Model Tax Convention*, Maastricht University, 2015.
- 7_Jamroz M., *Sprzedaż nieruchomości*

w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – kilka uwag o sprawach kontrowersyjnych, Przegląd podatkowy 12/2011.

8_Pokojska A., *W spółkach nieruchomości nie chodzi tylko o posiadanie*, DGP 8 marca 2021, Internet pod adresem: <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8115131,jakub-jankowski-wspolkach-nieruchomosciowych-nie-chodzi-tylko-o-posiadanie-wywiad.html>.

9_Reimer E. [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Fifth Edition – Reimer & Rust, eds., Article 13(4) OECD and UN MC.

10_Simontacchi S., *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*, Wolter Kluwer, 2007.

11_Wyciślik J., *Spółki osobowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek osobowych*, Warszawa 2014, s. 9.

Słowa kluczowe: klauzula nieruchomościowa, podatek dochodowy, nieruchomości, spółka nieruchomościowa, test 50% nieruchomości.

Abstract

This article addresses the issue of how to determine whether a company that indirectly owns real estate through its subsidiaries derives more than 50% of its value from Polish real estate. In the article, the authors critically examine the methods presented in tax rulings/ The analysed issue is important for entities that own real estate of significant value, because the choice of an inappropriate method may determine the need to tax profits from the sale of such an entity, or the lack thereof when, in fact, such tax would be due.

Keywords: real estate clause, tax, real estate, real estate company, real estate richness test.

- 1_** Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2023.120 t.j. z dnia 2023.01.16).
- 2_** Pojęciem modelu konwencji OECD posługujemy się w ślad za uwagami językowymi poczynionymi przez: Brzeziński B., Jakość języka prawniczego prawa podatkowego – rzecz godna uwag, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu Terytorialnego 3(11)/2023, s. 12–14.
- 3_** OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, s. 38.
- 4_** Ang. 4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in Article 6, situated in that other State.
- 5_** Art. 13 ust. 5 MK OECD.
- 6_** Art. 13 ust. 4 tekstu syntetycznego konwencji MLI oraz konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku.
- 7_** Co prawda komentarz nie ma mocy wiążącej, jednak spełnia ważną rolę przy stosowaniu i interpretowaniu podatkowych umów międzynarodowych (tak m.in. Wyciśłok J., Spółki osobowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek osobowych, Warszawa 2014, s. 9).
- 8_** Ang. The determination of whether shares or comparable interests derive, at any time during the 365 days preceding the alienation, more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in a Contracting State will normally be done by comparing the value of such immovable property to the value of all the property owned by the company, entity or arrangement without taking into account debts or other liabilities (whether or not secured by mortgages on the relevant immovable property).
- 9_** W komentarzu do MK OECD wskazano *explicite*, że porównania tego należy dokonać bez brania pod uwagę długów i zobowiązań (niezależnie od tego czy długi te są zabezpieczone hipoteką na nieruchomości).
- 10_** W przypadku spółek będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym wartość aktywów może być ustalana na podstawie aktywów bilansowych ujętych w raportach okresowych publikowanych na koniec ostatniego kwartału poprzedzającego kwartał roku kalendarzowego, w którym doszło do uzyskania przychodu.
- 11_** W przypadku spółek niebędących podatnikami CIT znaczenie ma rok finansowy. Rgulacja nie dotyczy spółki nieruchomościowej rozpoczynającej działalność, w odniesieniu do której decydujące znaczenie ma zasadniczo pierwszy dzień roku.
- 12_** Art. 4a pkt 35 w zw. z art. 3 ust. 3 pkt 4a ustawy o CIT.
- 13_** OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en, s. 298.
- 14_** Interpretacja 0114 KDIP2 1.4010.164.2023.2.MW z dnia 22 czerwca 2023 r., interpretacja 0111-KDIB-1-1.4010.523.2021.2.AW z dnia 6 maja 2023 r., interpretacja 0114-KDIP-2-1.4010.122.2017.1.AJ z 27 czerwca 2017 r.
- 15_** Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U.2024.1061 t.j. z dnia 2024.07.17).
- 16_** Inne istotne przepisy to również art. 47 i art. 191 k.c.
- 17_** W ostatnich latach rozumienie cechy „trwałego związania z gruntem” wg orzecznictwa sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie czy przemieszczenie na inne miejsce (np. wyrok NSA z 17 stycznia 2020 r., sygn. II OSK 536/18).
- 18_** Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U.2023.120 t.j. z dnia 2023.01.16).
- 19_** Np. interpretacja 0111-KDIB-1-1.4010.523.2021.2.AW z dnia 6 maja 2022 r.
- 20_** Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2023.70 t.j. z dnia 2023.01.10).
- 21_** Dowgier R. i in. Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, 2021 (Komentarz do art. 2, Autorzy fragmentu: Dowgier Rafał, Eteł Leonard, Liszewski Grzegorz, Pahl Bogumił), Lex/el., Internet pod adresem: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587865025/662465?tocHit=1> (dostęp 2024-08-05).
- 22_** Gajewski P., The real estate clause in the OECD model tax convention and its reception into Polish law, “Financial Law Review”, University of Gdańsk No. 30 (2)/2023, s. 59.
- 23_** Tak też: Interpretacja Indywidualna 0111-KDIB1-1.4010.637.2021.2.SG z 24 lutego 2022 r.; interpretacja indywidualna z 10 stycznia 2020 r. (0111-KDIB2-1.4010.511.2019.1.BKD).
- 24_** Interpretacja indywidualna 0111-KDIB1-2.4010.201.2022.2.MZA z 22 września 2022 r.; A. Pokojńska, W spółkach nieruchomościowych nie chodzi tylko o posiadanie, DGP 8 marca 2021, Internet pod adresem: <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8115131.jakub-jankowski-wspolkach-nieruchomosciowych-nie-chodzi-tylko-o-posiadanie-wywiad.html> (dostęp 2024-08-05).
- 25_** Na konieczność stosowania wskazanego przepisu wskazuje między innymi: Simontacchi S., Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property, Wolter Kluwer, 2007, s. 355–357.
- 26_** Ang. “property accessory to immovable property”. M. Chudzik termin ten tłumaczy jako “mienie należące do majątku nieruchomościowego” co nie wydaje się oddawać wymogu akcesoryjności tego mienia. (M. Chudzik, Opodatkowanie zysków z przeniesienia własności majątku (art. 13 um. OECD), Lex/el., Internet pod adresem: <https://sip.lex.pl/#/publication/469833443/chudzik-mariusz-opodatkowanie-zyskow-z-przeniesienia-wlasnosci-majtku-art-13-um-oecd> (dostęp: 2024-07-15).
- 27_** Ang. “livestock and equipment used in agriculture and forestry”.
- 28_** Ang. “rights to which the provisions of general law respecting landed property apply”.
- 29_** Ang. “usufruct of immovable property”.

- 30_** Ang. "rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources".
- 31_** PWN, Słownik języka polskiego PWN, Internet pod adresem: <https://sjp.pwn.pl/slowniki/akcesoryjny.html>.
- 32_** Zob. rozważania w tym zakresie w: Simontacchi S., *Taxation of Capital Gains under the OECD Model Convention: With Special Regard to Immovable Property*, Wolter Kluwer, 2007, s. 304–305.
- 33_** Tak m.in. interpretacja 0111-KDIB1-2.4010.30.2024.1.ANK z 6 marca 2024 r., interpretacja 0111-KDIB1-2.4010.537.2022.2.ANK z 10 listopada 2022 r., interpretacja 0111-KDIB1-2.4010.604.2021.2.BG z dnia 4 lutego 2022 r., zob. jednak Jamróży M., *Sprzedaż nieruchomości w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – kilka uwag o sprawach kontrowersyjnych*, Przegląd podatkowy 12/2011, s. 7.
- 34_** Art. 28 ust. 1 pkt. 1 ustawy o rachunkowości.
- 35_** Art. 28 ust. 1 pkt. 1a ustawy o rachunkowości.
- 36_** Jamróży M., *Sprzedaż nieruchomości w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – kilka uwag o sprawach kontrowersyjnych*, Przegląd podatkowy 12/2011, s. 7; Reimer E. [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Fifth Edition – Reimer & Rust, eds., Article 13(4) OECD and UN MC.
- 37_** Hug J., *The taxation of gains derived from the alienation of shares in real estate companies under the OECD Model Tax Convention*, Maastricht University, 2015, s. 9–10; Simontacchi S., op. cit., s. 363.
- 38_** Reimer E. [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Fifth Edition – Reimer & Rust, eds., Article 13(4) OECD and UN MC.
- 39_** Dla uproszczenia przyjęto, że każda spółka, w której spółka zbywana ma udziały bezpośrednio lub pośrednio jest określana jako "podmiot / spółka / jednostka itp. zależna", bez względu na jej klasyfikację wg UoR tj. jednostka zależna, współzależna, stowarzyszona.
- 40_** Komentarz poświęca kilka akapitów zagadnieniu związanemu ze sprzedażą udziałów w spółce posiadającej majątek nieruchomy. W jednym z tych akapitów (pkt 28.4) jest mowa, że aby ustalić, czy wartość udziałów pochodzi, bezpośrednio lub pośrednio, w więcej niż 50% z nieruchomości położonych w danym państwie, należy dokonać porównania wartości takich nieruchomości do wartości całego majątku stanowiącego własność podmiotu, bez uwzględnienia długów i innych zobowiązań. Jest to jednak jedyny fragment mówiący o tym, w jaki sposób ustalić, czy wartość udziałów pochodzi przynajmniej w 50% z nieruchomości. Brak jest jednak informacji, jakie podejście zastosować, gdy podmiot posiada nieruchomości również pośrednio.
- 41_** Interpretacja 0111-KDIB1-3.4010.270.2024.1.AN z dnia 7 czerwca 2024 r., interpretacja 0111-KDIB1-3.4010.54.2024.1.AN z dnia 2 maja 2024 r., interpretacja 0114-KDIP-2-1.4010.113.2024.1.MW z dnia 19 kwietnia 2024 r.
- 42_** Interpretacja 0111-KDIB1-1.4010.281.2023.1.AW z dnia 20 lipca 2023 r., interpretacja 0111-KDIB1-2.4010.668.2021.1.AK z dnia 14 marca 2022 r.
- 43_** Interpretacja 0114-KDIP-2-1.4010.8.2017.1.AJ z dnia 26 kwietnia 2017 r.
- 44_** Z ksiąg rachunkowych spółki zbywanej.
- 45_** Interpretacja 0111-KDIB1-2.4010.541.2021.2.AK z 3 lutego 2022 r., interpretacja 0114-KDIP-2-1.4010.410.2019.2.JC 19 grudnia 2019 r.; Jamróży M., *Sprzedaż nieruchomości w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – kilka uwag o sprawach kontrowersyjnych*, Przegląd Podatkowy 12/2011, s. 8.
- 46_** Interpretacja 0114-KDIP-3-2.4011.514.2023.3.JK2 z dnia 14 sierpnia 2023 r., interpretacja 0111-KDIB-2-1.4010.180.2024.2.AR z 23 lipca 2024 r.
- 47_** Jamróży M., *Sprzedaż nieruchomości w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania – kilka uwag o sprawach kontrowersyjnych*, Przegląd Podatkowy 12/2011, s. 7–8.
- 48_** Simontacchi S., op. cit., s. 368.
- 49_** Za podejściem bazującym na wartości udziałów spółki zależnej na gruncie DTT wydaje się opowiadać: E. Reimer [w:] *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Fifth Edition – Reimer & Rust, eds., Article 13(4) OECD and UN MC, pkt. 120.
- 50_** Co więcej, jednostki zależne wg UoR są konsolidowane metodą pełną, a nie proporcjonalną. Nie powinno jednak być różnic, gdy udziały w jednostce wynoszą 100%.
- 51_** Simontacchi S., op. cit., s. 368. Warto zwrócić jednak uwagę, że wątpliwości może budzić przy tym to, czy obowiązujące polskie przepisy dostarczają dostatecznych podstaw prawnych dla tak złożonych działań, jak konsolidacja bilansu zbywanej jednostki i jednostek zależnych na potrzeby przeprowadzenia Testu 50%.
- 52_** Hug J., op. cit., s. 16.
- 53_** Brytyjskie organy podatkowe nie posługują się co prawda pojęciem "proportional consolidation method", jednak z ich objaśnień metoda kalkulacji wydaje się bardzo zbliżona. Szereg objaśnień dotyczących wskazówek opodatkowania pośredniego zbycia nieruchomości znajduje się pod poniższym linkiem: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-gains-manual/cg73930p> (dostęp: 2024-08-05).

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K

DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
DR IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**DR AGNIESZKA FRANCAK, DR ANNA LESZCZYŃSKA,
WANDA NOWAK, KRYSZYNA WAGA**

Redaktor naczelny:
DR IWONA BIERNAT-BARAN,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
ul. Grzybowska 85 lok. U7
00-844 Warszawa
tel.: 693 920 360
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

PODATKIBEZRYZYKA.pl

**Dołącz do katalogu
DORADCÓW PODATKOWYCH**