

Wyrok WSA w Białymstoku z dn. 28.10.2022 sygn. I SA/Bk 347/22

Białystok, 2022 r.

Urząd Miejski w Białymstoku
Departament Finansów Miasta
ul. Słonimska 1
15 – 950 Białystok
NIP: 966-211-72-20

DFN-VII.3120...2022

(...) sp. z o. o.
ul. (...)
adres do korespondencji:
(...)

Interpretacja indywidualna
przepisów prawa podatkowego

Prezydent Miasta Białegostoku działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.) w związku z wnioskiem, który wpłynął do tut. Urzędu dnia (...). Spółki (...) Sp. z o. o. z siedzibą w (...) o udzielenie podatnikowi pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego uznaje stanowisko Strony przedstawione w przedmiotowym wniosku za nieprawidłowe.

Uzasadnienie

Stan faktyczny

W dniu (...) 2022 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek Spółki (...) Sp. z o. o. z siedzibą w (...) o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Z przedstawionego w wyżej wymienionym wniosku stanu faktycznego wynika, że cyt.: „Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej jako: „Wnioskodawca” bądź „Spółka”) prowadzącą działalność opodatkowaną podatkiem od towarów i usług, w związku z czym wpisana jest na białą listę podatników VAT.

Wnioskodawca, w dniu (...) 2021 roku nabył nieruchomość gruntową o powierzchni (...) m2, położoną w Białymstoku przy ul. (...) wraz z posadowionym na niej budynkiem. Dla wskazanej nieruchomości Sąd Rejonowy w Białymstoku XII Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą nr (...).

Zarówno działka jak i posadowiony na jej terenie budynek nie jest przez Wnioskodawcę wykorzystywany (nawet pośrednio) w prowadzonej działalności gospodarczej. Wnioskodawca nie wpisał go również do ewidencji środków trwałych. Wszystkie wydatki poczynione w związku z zakupem przedmiotowej nieruchomości, tj. cena zakupu, wynagrodzenie notariusza, wynagrodzenie rzeczoznawcy oraz podatek od czynności cywilnoprawnych zostały zakwalifikowane w księgach rachunkowych na koncie 337 „Towary”. Ponadto, Spółka nie ujęła wskazanych wydatków w kosztach uzyskania przychodu.

/.../ Z uwagi na okoliczność, że posiadany budynek nie jest w żaden sposób powiązany z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą, Wnioskodawca zakwalifikował go w treści składanej deklaracji jako „inny budynek” o którym mowa art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. /.../”

Wnioskodawca wnosi o wyjaśnienie, cyt. „Czy nabyty przez Wnioskodawcę budynek niezwiązany z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, tj. niewykorzystywany do jej prowadzenia oraz niewpisany do ewidencji środków trwałych, mieści się w kategorii „pozostałych budynków” wskazanych w treści art. 5 ust. 2 pkt e u.p.o.l.”

Stanowisko podmiotu uprawnionego do złożenia wniosku

Zdaniem wnioskodawcy – w kontekście przedstawionego w piśmie złożonym dnia (...) 2022 r. stanu faktycznego – „nabyty przez niego budynek niezwiązany z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, tj. niewykorzystywany do jej prowadzenia oraz niewpisany do ewidencji środków trwałych, mieści się w kategorii „pozostałych budynków” wskazanych w treści art. 5 ust. 2 pkt e u.p.o.l. /.../ Zgodnie z dosłownym brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. /.../ Wskazane wątpliwości jednoznacznie zostały rozstrzygnięte przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r., sygn.. SK 39/19. W myśl wskazanego orzeczenia „Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 art. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.”

Na gruncie opisanego wyroku, wydane zostało m.in. orzeczenie NSA z dnia 1 czerwca 2021 r., sygn.. III FSK 3555/21, wskazujące, iż „Skutkiem wyroku TK z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, jest eliminacja takiej interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., która w kwestii związania gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej, ogranicza się do faktu ich posiadania przez przedsiębiorcę.”

W związku z powyższym, wnioskodawca uważa, że „posiadany przez Spółkę budynek, opisany w treści stanu faktycznego niniejszego wniosku, nie stanowi nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą

Ocena prawna stanowiska wnioskodawcy z przytoczeniem przepisów prawa

Uwzględniając przedstawiony we wniosku (data wpływu do tut. Urzędu: (...) 2022 r. stan faktyczny i prawny dotyczący kwestii zakwalifikowania nabytego przez Wnioskodawcę budynku niezwiązanego – zdaniem Strony – z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, tj. niewykorzystywanego do jej prowadzenia oraz niewpisanego do ewidencji środków trwałych – w kategorii „pozostałych budynków” wskazanych w treści art. 5 ust. 2 pkt e u.p.o.l, wyjaśnia się, co następuje:

Stosownie do treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm), określanie m. in. przedmiotów i podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. W odniesieniu do podatku od nieruchomości m. in. zasady wymiaru, przedmiot oraz podmiot opodatkowania regulują przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm) .

Mając na uwadze regulację art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Katalog podatników podatku od nieruchomości określony został w art. 3 ust. 1 wskazanej ustawy, zgodnie z którym podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych z zastrzeżeniem ust. 3.

Z danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków, prowadzonej dla miasta Białegostoku, które stanowią podstawę wymiaru podatku od nieruchomości (art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne – Dz. U. z 2021 r. poz. 1980 z późn. zm.) wynika, iż Spółka (...) Sp. z o. o. jest właścicielem budynku handlowo – usługowego zlokalizowanego w Białymstoku – na wskazanej przez wnioskodawcę – ul. (...).

Zgodnie z brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

W dniu 24 lutego 2021 r. zapadł wyrok Trybunału Konstytucyjnego (SK 39/19), mający charakter wyroku interpretacyjnego, dotyczący wskazanego art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W sentencji przedmiotowego orzeczenia TK stwierdził, że „Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

W uzasadnieniu wyroku TK podkreślił, że kontrolowany przepis w swoim literalnym brzmieniu nie uwzględnia tego, czy dana nieruchomość jest faktycznie lub może być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Brak tego rozróżnienia dotyka szczególnie przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, które występują w obrocie prawnym w dwojakim charakterze: jako osoby prywatne (a więc w zakresie swojego majątku osobistego) oraz jako przedsiębiorcy. W konsekwencji TK uznał, że opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. W tym zakresie TK powołał też - uznając je za w pełni aktualne - swoje rozważania zawarte w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r. w sprawie SK 13/15.

Wskazać należy, że jak wynika wprost z rozpoznawanego stanu faktycznego omawianego przez TK, wyrok ten rzutuje na zasady opodatkowania nieruchomości przedsiębiorców będących osobami fizycznymi. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r. wskazał, iż nie mogą być obciążeni wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności. Nieruchomości „służące” to nieruchomości użyteczne w prowadzonej działalności gospodarczej. Takie rozumienie służenia odpowiada faktycznemu lub potencjalnemu wykorzystaniu nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, a więc posiadaniu.

Analizując zarówno literaturę przedmiotu jak i orzecznictwo sądów administracyjnych należy stwierdzić, że w odniesieniu do wskazanej kategorii podatników podkreślano, że mogą oni występować niejako w podwójnej roli: przedsiębiorcy oraz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej. Problem sprowadzał się nie tyle do ustalenia tego, kto jest podatnikiem (zawsze nim będzie właściciel nieruchomości), ile do ustalenia, kto jest posiadaczem przedmiotu opodatkowania. W judykaturze podkreślano, że rozróżnienie to jest możliwe przede wszystkim poprzez wykazanie, że nieruchomości są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej albo też potencjalnie mogą być do niej wykorzystywane. Odwoływano się przy tym do definicji przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny . Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmującym w szczególności własność nieruchomości. Zatem jak wskazał WSA w Łodzi w wyroku z dnia 21 października 2008 r. , tylko nieruchomość będąca w posiadaniu osoby fizycznej, która nie wchodzi w skład prowadzonego przez nią przedsiębiorstwa, tzn. nie jest i potencjalnie nie może być przeznaczona do realizacji określonych zadań gospodarczych przez prowadzącego przedsiębiorstwo, powinna być opodatkowana według stawki podstawowej. W literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie sądów wskazuje się, że o gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości przesądza m.in. jej ujęcie w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości.

Konsekwencją powyższego jest stwierdzenie, że w odniesieniu do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą o wyższej stawce podatku od nieruchomości wcale nie musi decydować faktyczne wykorzystywanie majątku do prowadzenia tej działalności. Gdyby tak było, to pojęcie „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” nie

różniłoby się niczym od pojęcia „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, którym też posługuje się ustawodawca na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zatem również nieruchomości w ogóle w danym momencie nie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej będą opodatkowane najwyższą stawką podatku od nieruchomości, byleby stanowiły one majątek przedsiębiorstwa osoby fizycznej, a więc mogły być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności. Taki kierunek wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika z uzasadnienia analizowanego orzeczenia TK.

Zauważyć należy, że podatek od nieruchomości ze swej istoty jest podatkiem typu majątkowego, zależnym więc tylko od faktu posiadania nieruchomości, nie zaś od tego czy nieruchomość przynosi dochody (straty) lub czy podatnik dysponuje środkami na zapłatę podatku.

W doktrynie wskazuje się, że o uznaniu istnienia związku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w odniesieniu do innych kategorii podatników niż osoby fizyczne decydować będzie analogiczne jak dla nich kryteria - faktyczne wykorzystywanie lub potencjalna możliwość wykorzystywania nieruchomości do działalności gospodarczej. Podkreślić jednak należy, że dla pewnej grupy podatników, innych niż osoby fizyczne, druga ze wskazanych sytuacji będzie zasadą, np. w odniesieniu do wszystkich spółek osobowych, które są powoływane wyłącznie w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

Analizując przepisy kodeksu spółek handlowych, np. art. 22 § 1 k.s.h. lub art. 86 § 1 k.s.h. wywieść należy, że ww. podmioty nie mogą mieć innych nieruchomości niż te potencjalnie przeznaczone na prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż wyłącznie w celu prowadzenia tej działalności zostały powołane.

Nieco inaczej kwestia ta wygląda natomiast w odniesieniu do spółek kapitałowych, gdyż ustawa nie wyłącza ich powołania w celu innym niż prowadzenie działalności gospodarczej. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością może być utworzona przez jedną osobę albo przez więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej (art. 151 § 1 k.s.h.). Zatem tego rodzaju spółkę można założyć również w celach niezarobkowych: naukowych, charytatywnych, społecznych, chociaż zawsze podlega ona wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego jako przedsiębiorca w rozumieniu ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym. Będzie tak na gruncie podatku od nieruchomości np. wtedy, gdy spółka z o.o. została powołana do prowadzenia działalności rolniczej lub leśnej, których to rodzajów działalności art. 1a ust. 2 u.p.o.l. nie uznaje za działalność gospodarczą.

Wskazany sposób postępowania będzie też właściwy w odniesieniu do tych podmiotów, dla których działalność gospodarcza nie jest działalnością podstawową. Ten kierunek wykładni odnosił się m.in. do prowadzących jedynie w pewnym zakresie działalność gospodarczą stowarzyszeń czy Agencji Mienia Wojskowego. Posłużenie się wykładnią wskazaną w wyroku TK do powołanych kategorii podmiotów, czyni zasadnym weryfikację ich nieruchomości pod kątem faktycznego lub potencjalnego związku z działalnością gospodarczą.

W konsekwencji wskazanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego ukształtowała się w zasadzie jednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych. W podejmowanych aktualnie wyrokach Naczelny Sąd Administracyjny oraz wojewódzkie sądy administracyjne

podkreślają, że za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l należy uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie: wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej

lub

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

lub

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

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

albo

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

Odnosząc się do zakresu stanu faktycznego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wskazać należy, że Spółka (...) Sp. z o. o. wpisana jest do Rejestru Przedsiębiorców pod numerem KRS: (...). Formą prawną spółki jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Z informacji zawartych w KRS wynika, że Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie Pozaszkolne formy edukacji PKD 8559 B a także m.in. Działalność związaną z oprogramowaniem i doradztwem w zakresie informatyki oraz działalność powiązaną; Wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi, Działalność związaną z administracyjną obsługą biura i pozostałą działalność wspomagającą prowadzenie działalności gospodarczej.

Według art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców jako działalność gospodarczą możemy określić zorganizowaną działalność zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły. Reasumując, ustawowe cechy działalności gospodarczej to jej zarobkowy charakter, zorganizowanie i ciągłość. Zarobkowy charakter jest związany z uzyskiwaniem dochodu z tej działalności lub takim zamiarem (i nie musi to być równoznaczne z osiągnięciem zysku). Zorganizowanie działalności utożsamia się z formą organizacyjno – prawną, pod jaką prowadzona jest działalność. Ciągłość działalności oznacza zamiar powtarzalności

określonych czynności celem osiągnięcia dochodu. Z zarobkowym charakterem działalności wiąże się uczestnictwo w obrocie gospodarczym. Wymóg ten spełniony jest wówczas, gdy działalność gospodarcza realizowana jest poprzez odpłatne świadczenia wzajemnie realizowane w ramach obrotu gospodarczego. Tutejszy organ podatkowy jednoznacznie stwierdza, że wskazany rodzaj działalności prowadzonej przez Stronę w pełni odpowiada definicji ustawowej działalności gospodarczej.

W nawiązaniu do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego Prezydent Miasta Białegostoku wskazuje, że zakup nieruchomości w ramach działalności gospodarczej może mieć szereg przyczyn. O sposobie ujęcia w księgach rachunkowych zakupionej nieruchomości decyduje cel jej nabycia. Nieruchomość może być zakupiona na potrzeby prowadzonej działalności operacyjnej przez jednostkę, w celu odsprzedaży, lub czerpania korzyści ekonomicznych z przyrostu wartości bądź uzyskiwania przychodów w postaci czynszu za dzierżawę lub najem.

Najczęściej – zakupiona nieruchomość stanowi środek trwały – o ile spełnia warunki określone w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości, tj.:

- przewidywany okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok,
- jest kompletna i zdatna do użytku,
- przeznaczona jest na potrzeby jednostki.

Przy czym – zgodnie z przepisami wskazanej ustawy, w tym Klasyfikacją Środków Trwałych – odrębnej klasyfikacji podlegają grunty, budynki i budowle i tylko ostatnie z wymienionych tj. budynki i budowle podlegają amortyzacji.

Nie jest jednak zasadą na wyłączność, że zakupiona w ramach działalności gospodarczej nieruchomość stanowić będzie środek trwały, który przedsiębiorca musi wpisać do ewidencji środków trwałych. Powodem zakupu danej nieruchomości przez przedsiębiorcę np. budynku może być zamiar odsprzedaży obiektu. W takiej sytuacji – zgodnie z przepisami właściwymi – przedmiotowy składnik majątkowy nie powinien być traktowany jako środek trwały (w takich okolicznościach nie występuje amortyzacja podatkowa), ale jako towar handlowy do dalszej odsprzedaży (zazwyczaj z odpowiednim zyskiem). Przedsiębiorca, który sklasyfikuje przedmiotową nieruchomość jako towar handlowy zobowiązany będzie do odpowiedniego ujęcia takiego składnika majątkowego w remanencie na koniec roku w przypadku jego niesprzedania. Zdaniem ekspertów – zaksięgowanie nabycia nieruchomości w ewidencji księgowej w przypadku potraktowania jej jako towaru handlowego winno nastąpić w dacie zakupu tej nieruchomości według ceny zakupu. Jeżeli więc podatnik w roku podatkowym zakupił nieruchomość i zdecydował o zakwalifikowaniu jej, jako towaru handlowego (celem dalszej sprzedaży), to może w miesiącu nabycia ująć ją jednorazowo w koszty. Jeżeli jednak do końca roku nie sprzedał tej nieruchomości, np. budynku, to będzie zobligowany do ujęcia wartości tego budynku według ceny nabycia w dokonany na koniec roku spisie z natury. W konsekwencji wartość nieruchomości stanowiącej u podatnika prowadzącego działalność gospodarczą towar handlowy, który nie został sprzedany do końca roku podatkowego, będzie wyłączona z kosztów uzyskania przychodu (w roku niewystąpienia sprzedaży przedmiotowej nieruchomości) i ujęta w remanencie na koniec roku.

O zaliczeniu budynków czy gruntów do właściwej kategorii bilansowej decyduje cel, w jakim zostały one nabyte albo wytworzone oraz ich dalsze przeznaczenie w jednostce.

Zgodnie z literaturą fachową, jeżeli nieruchomość nabyta w ramach działalności gospodarczej ma zostać przeznaczona do dalszej odsprzedaży to nie można uznać jej za środek trwały, ponieważ jej celem jest wygenerowanie zysku z tytułu odsprzedaży. Będzie to powodowało, że taka nieruchomość stanowić będzie towar handlowy. Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 1 lit. a rozporządzenia w sprawie KPiR wynika, że towarami handlowymi są wyroby przeznaczone do sprzedaży w stanie nieprzerobionym. Jeżeli nieruchomość posiada status środka trwałego, to rozliczenie kosztów nabycia odbywa się systematycznie poprzez odpisy amortyzacyjne. W przypadku towarów handlowych podatnik nie stosuje amortyzacji, lecz ujmuje wydatek na nabycie bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów. Natomiast wszelkie inne wydatki związane z zakupem, takie jak podatek PCC czy też wydatek na opłaty dla notariusza, podatnik ujmuje w kosztach ubocznych związanych z zakupem (...).

Jeżeli nieruchomość została nabyta w celu jej odsprzedaży – to zgodnie z przepisami o rachunkowości – należy ją zaliczyć do aktywów obrotowych. Wartość zakupionej nieruchomości ujmuje się na podstawie dowodu dokumentującego jej zakup na koncie

33 „TOWARY” w prowadzonych księgach rachunkowych jednostki, zapisem: Wn konto

33 „TOWARY”, Ma konto 30 „Rozliczenie zakupu”.

Podsumowując, kwalifikacja nieruchomości do odpowiedniej kategorii bilansowej w księgach rachunkowych zależy od celu, w jakim została ona nabyta albo wytworzona oraz jej dalszego przeznaczenia w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej. Jednostki gospodarcze nabywając nieruchomość mogą – w zależności od przeznaczenia nieruchomości zaliczyć ją do odpowiedniej grupy aktywów. Może stanowić towar, inwestycję w nieruchomość lub być środkiem trwałym od którego będą stosowane odpisy amortyzacyjne. Zakwalifikowanie do jednej z tych grup składników aktywów decyduje o jego ujęciu w księgach rachunkowych. Powyższe oznacza, że o sposobie ujęcia nieruchomości w księgach rachunkowych prowadzonych przez przedsiębiorcę decyduje przeznaczenie zakupionej nieruchomości. Bezsprzecznie jednak, każdy zamiar bezpośrednio bądź pośrednio związany jest z działalnością gospodarczą jednostki poprzez zarządzanie nieruchomościami we własnym imieniu w celu zamierzonego najbardziej korzystnego wykorzystania nieruchomości w danym momencie prowadzonej działalności.

Podkreślenia wymaga fakt, iż bez względu na sposób kwalifikacji nieruchomości w księgach rachunkowych jednostki gospodarcze – w tym spółki z o. o. prowadzące działalność gospodarczą są zobowiązane uiszczać podatek od nieruchomości na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Księgi rachunkowe zobowiązane są prowadzić jednostki gospodarcze prowadzące działalność gospodarczą. Oznacz to, iż wydatki poniesione na zakup nieruchomości – gruntu czy budynku i zakwalifikowane w odpowiedni sposób zgodny z przepisami ustawy o rachunkowości są związane z działalnością jednostki bez względu na to, czy są ujęte jako zdadne do użytku środki trwałe, czy jako TOWARY przeznaczone do odsprzedaży. Cele, jaki zakłada i przyświeca przedsiębiorcy jest jego prawem do decydowania i osiągania maksymalnych zysków z każdej zgodnej z prawem transakcji. Podkreślić należy, iż zgodnym z prawem – również w świetle wskazanego na wstępie wyroku TK z dnia 24 lutego 2021 r. (sygn. akt SK 39/19) - jest zgłoszenie przedmiotowych nieruchomości w podatku od nieruchomości stawkami związanymi z działalnością gospodarczą.

Aktualna linia orzecznicza wskazuje, że okoliczność posiadania przez przedsiębiorcę – będącego właścicielem nieruchomości i podatnikiem, nie przesądza o możliwości zastosowania najwyższych stawek opodatkowania, jeżeli podmiot ten może być identyfikowany podwójnie, a więc również jako jednostka, w posiadaniu której znajdują się nieruchomości niepowiązane w żaden sposób z jej aktywnością gospodarczą. Podkreślono jednocześnie – np. wyrok NSA z dnia 9 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 4049/21 oraz z dnia 15 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 4046/21 – że jeżeli przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, to cała nieruchomość bez względu na to, czy jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej jest związana z działalnością gospodarczą. Przykładem przeznaczenia nieruchomości do realizacji innych zadań niż działalność gospodarcza w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. może być np. objęcie inną daniną podatkową – np. podatkiem rolnym, lub leśnym.

Odnosząc powyższe do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku Prezydent Miasta Białegostoku wskazuje, że (...) Spółka z o.o. prowadzi wyłącznie działalność o charakterze działalności gospodarczej. Nabytą na własność w dniu 15 grudnia 2021 roku nieruchomość gruntową wraz z budynkiem handlowo – usługowym przedsiębiorca – zgodnie z przeznaczeniem nieruchomości i w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości – wraz z wydatkami związanymi z jej zakupem zakwalifikował w prowadzonych księgach rachunkowych Spółki jako Towar. Spółka w oparciu o aktualne przepisy prawa wykazała nieruchomość nabytą w ramach działalności gospodarczej uwzględniając cel zakupu przedmiotowej nieruchomości oraz dalsze jej przeznaczenie, do czego – jako właściciel nieruchomości – ma prawo.

Powyższe fakty jednoznacznie przesądzają, że budynek położony przy ul. (...) stanowi majątek przedsiębiorcy związany z prowadzoną przez Spółkę (...) Sp. z o. o. działalnością gospodarczą. Przedmiotowy budynek – zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym – nie zajęty bezpośrednio do prowadzenia działalności gospodarczej może być potencjalnie wykorzystany – zgodnie z wolą właściciela – do prowadzenia działalności gospodarczej.

W obowiązującej linii orzeczniczej aktualne pozostają między innymi wyroki: NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21 oraz z dnia 26 stycznia 2022 r., sygn. akt III FSK 1732/21 a także wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 lutego 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 913/21, które mają odniesienie do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego.

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

przedsiębiorstwem lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszt z nią związane.

W związku z powyższym, Prezydent Miasta Białegostoku na podstawie przedstawionego stanu faktycznego i w oparciu o obowiązujące przepisy prawa w tym przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz stanowisko Trybunału Konstytucyjnego przedstawione w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt 39/19 wskazuje, iż zakupiony przez przedsiębiorcę budynek handlowo – usługowy winien być zgłoszony do opodatkowania podatkiem od nieruchomości według stawek związanych z działalnością gospodarczą przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zaś jako budynek tzw. pozostały o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ww. ustawy.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno - podatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, ul. H. Sienkiewicza 84, 15 – 950 Białystok (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej adresatowi (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Prezydenta Miasta Białegostoku (ul. Słonimska 1, 15 – 950 Białystok).

z up. PREZYDENTA MIASTA
Lucjan Karol Bielawski
Dyrektor Departamentu
Finansów Miasta

Otrzymuje:

(...) sp. z o. o.

adres do korespondencji: (...)

a/a