

Białystok, ... lipca 2021 r.

DFN-VII.3120.....2021

[...] sp. z o. o.

reprezentowana przez doradcę podatkowego  
[...]

### **Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego**

Prezydent Miasta Białegostoku działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.) w związku z wnioskiem z dnia [...]. (data wpływu do tut. Urzędu: [...].) [...] Sp. z o. o. reprezentowanej przez doradcę podatkowego [...] o udzielenie podatnikowi pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego uznaje stanowisko Strony przedstawione we wniosku z dnia [...] **za nieprawidłowe.**

### **Uzasadnienie**

#### **STAN FAKTYCZNY**

Wnioskiem z dnia [...] (data wpływu do tut. Urzędu: [...]) [...] sp. z o.o. z siedzibą w [...], reprezentowana przez doradcę podatkowego [...] zwróciła się do tutejszego organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Z przedstawionego w wyżej wymienionym wniosku stanu faktycznego wynika, że cyt.: „Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prowadząca działalność pod firmą: [...], zwana dalej w skrócie Spółką, podatnikiem, przedsiębiorcą lub wnioskodawcą, jest między właścicielem zabudowanej działki w Białymstoku przy ulicy [...]. Na przedmiotowej nieruchomości pobudowanych jest szereg budynków, w których to budynkach pomieszczenia są wynajmowane podmiotom gospodarczym na cele związane z działalnością gospodarczą. Spółka w złożonych deklaracjach dla podatku od nieruchomości za rok 2020 i za rok 2021 wskazała, iż wszelkie powierzchnie użytkowe, które wnioskodawca posiada są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazując jednocześnie, iż są one opodatkowane według stawki podatkowej dotyczącej budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W okresie pandemii od marca 2020r. w szeregu wydzielonych lokalach (na wynajętych powierzchniach) nie jest prowadzona przez najemców działalność gospodarcza w związku z prowadzonymi przez rząd RP zakazami jej prowadzenia. Wnioskodawca w okresie wprowadzonych ww zakazów nie rozwiązuje z najemcami umów, tylko obniża czynsz najmu i zezwala najemcom na pozostawienie sprzętu oraz wyposażenia w wynajmowanych

*pomieszczeniach przez okres wprowadzonego zakazu. Od marca 2020r. w trakcie pandemii w związku z likwidacją działalności gospodarczej część powierzchni użytkowych, które są w posiadaniu Spółki nie jest okresowo wynajmowana, gdyż brak jest chętnych na podpisanie umów najmu. Spółka powyżej opisane powierzchnie, czy to nie wykorzystywane w okresie zakazu przez najemców czy też nie wynajęte określa jako powierzchnie nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.”*

**Wnioskodawca wnosi o wyjaśnienie**, cyt. „Czy w roku podatkowym 2020 r. oraz w roku podatkowym 2021 przysługuje wnioskodawcy prawo złożenia korekt deklaracji dla podatku od nieruchomości, w których to deklaracjach strona będzie miała prawo wskazania, że od powierzchni nie wykorzystywanych przez stronę przy prowadzeniu działalności gospodarczej, spoczywa na Spółce obowiązek zadeklarowania oraz opłacenia podatku od nieruchomości w wysokości określonej na dany rok podatkowy uchwałą Rady Gminy, w wysokości nie wyższej jednak niż w określonej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. od tzw. powierzchni pozostałych?”

#### **STANOWISKO PODMIOTU UPRAWNIENEGO DO ZŁOŻENIA WNIOSKU**

Zdaniem wnioskodawcy – w kontekście przedstawionego w piśmie z dnia [...] stanu faktycznego – „Zdaniem pełnomocnika strony, mając za podstawę wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021r., sygn. akt SK 39/19 opublikowany Dz. U. z 2021r. poz. 401, samo posiadanie przez przedsiębiorcę powierzchni użytkowych nie może stanowić podstawy do uznania, iż powierzchnie powyższe powinny być objęte stawką podatku od nieruchomości przewidzianą dla powierzchni w budynkach związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej tj. stawką podatkową o której mowa 5 ust.1 pkt. 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Reasumując powyższe należy uznać, iż w roku podatkowym 2020r. oraz w roku podatkowym 2021 przysługuje wnioskodawcy prawo złożenia korekt deklaracji dla podatku od nieruchomości, w których to deklaracjach dla podatku od nieruchomości strona będzie miała prawo wskazania, że od powierzchni nie wykorzystywanych przy prowadzeniu działalności gospodarczej, spoczywa na Spółce obowiązek zadeklarowania oraz opłacenia podatku od nieruchomości w wysokości określonej na dany rok podatkowy uchwałą Rady Gminy, ale w wysokości nie wyższej niż w określonej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. od tzw. powierzchni pozostałych. Aktualnie w roku 2021 jest to kwota w wysokości 8.32 zł 1,00m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.”

#### **OCENA PRAWNA STANOWISKA WNIOSKODAWCY Z PRZYTOCZENIEM PRZEPISÓW PRAWA**

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia [...] (data wpływu do tut. Urzędu: [...]) stan faktyczny i prawny dotyczący kwestii prawa złożenia korekt deklaracji na podatek od nieruchomości za rok 2020 i rok 2021, w których Strona uzyskałaby prawo wskazania, „że od powierzchni niewykorzystywanych przez stronę przy prowadzeniu działalności gospodarczej, spoczywa na Spółce obowiązek zadeklarowania oraz opłacenia podatku od nieruchomości w wysokości określonej na dany rok podatkowy uchwałą Rady Gminy, w wysokości nie wyższej jednak niż w określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. od tzw. powierzchni pozostałych”, 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 2020 r., poz. 2052 z późn. zm.) wynika, iż [...] Sp. z o. o. jest właścicielem budynków handlowo – usługowych oraz budynku biurowego zlokalizowanych 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.

Odnosząc się do istoty analizowanego orzeczenia wskazać należy na dwie zasadnicze kwestie. Po pierwsze, co wynika wprost z rozpoznawanego stanu faktycznego, wyrok ten rzutuje na zasady opodatkowania nieruchomości przedsiębiorców będących osobami fizycznymi. Po drugie, jak kryteria, które były właściwe przy ocenie konstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., mogą znaleźć zastosowanie w odniesieniu do innych kategorii podatników? Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 1 ustawy podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej.

W pierwszym ze wskazanych wymiarów – analizując zarówno literaturę przedmiotu jak i orzecznictwo sądów administracyjnych należy stwierdzić, że przeważał w nich pogląd o niedopuszczalności wyłącznie literalnej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. W konsekwencji, w odniesieniu do wskazanej kategorii podatników podkreślano, że mogą oni występować niejako w podwójnej roli: przedsiębiorcy oraz osoby fizycznej nie prowadzącej 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.<sup>1</sup> 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. 55<sup>1</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>2</sup>. 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.<sup>3</sup>, 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<sup>4</sup> 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<sup>5</sup>.

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.<sup>6</sup> Zatem również nieruchomości w ogóle w danym momencie nie wykorzystywane

<sup>1</sup> L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2021, s. 161.

<sup>2</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm. - dalej zwana k.c.

<sup>3</sup> I SA/Łd 242/08, LEX nr 498183.

<sup>4</sup> Zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 62 i nast.

<sup>5</sup> Wyrok NSA z 17 listopada 2017 r., II FSK 2990/15, Lex nr 2407096.

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.<sup>7</sup>

Odnosnie drugiej z ww. kwestii – mającej bezpośredni związek ze stanem faktycznym wskazanym we wniosku Strony z dnia [...], 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 analogicznie 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.<sup>8</sup> lub art. 86 § 1 k.s.h.<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup> 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<sup>11</sup>. 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<sup>12</sup> czy Agencji Mienia Wojskowego<sup>13</sup>. Posłużenie się wykładnią wskazaną w wyroku TK do powołanych kategorii podmiotów, czyni zasadnym weryfikację

<sup>6</sup> Zob. np. art. 2 ust. 2 u.p.o.l. zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>7</sup> R. Dowgier, Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorców – uwagi na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (Sk 39/19), Białystok 2021.

<sup>8</sup> Spółką jawną jest spółka osobowa, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową

<sup>9</sup> Spółka partnerska (spółką partnerską jest spółka osobowa, utworzona przez wspólników (partnerów) w celu wykonywania wolnego zawodu w spółce prowadzącej przedsiębiorstwo pod własną firmą

<sup>10</sup> Zob. R. Dowgier, Głosa do wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, „Zeszyty Naukowe Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2018, nr 3, s. 133-142.

<sup>11</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r. poz. 112. Zob. A. Kidyba, Komentarz aktualizowany do art. 1–300 Kodeksu spółek handlowych, Lex/el. 2021.

<sup>12</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r. (II FSK 933/15), LEX nr 2305324.

<sup>13</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 18 sierpnia 2015 r. (II FSK 2118/13), LEX nr 1783656.

ich nieruchomości pod kątem faktycznego lub potencjalnego związku z działalnością gospodarczą.<sup>14</sup>

Trybunał Konstytucyjny w swoim wyroku z dnia 24 lutego 2021 r. nie wyjaśnił co należy rozumieć przez nieruchomości przedsiębiorcy „niewykorzystywane i nie mogące być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej”. Ponadto Trybunał wskazuje, 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 wykorzystywaniu nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, a więc posiadaniu. Zauważyć należy, że podatek od nieruchomości ze swej istoty jest podatkiem typu majątkowego, a więc zależnym tylko od faktu posiadania nieruchomości, nie zaś od tego czy nieruchomość przynosi dochody (straty) lub czy podatnik dysponuje środkami na zapłatę podatku.

W powoływanych w literaturze przedmiotu wyrokach NSA z dnia 04 marca 2021 roku np. sygn. akt III FSK 899/21 Sąd wskazał, że „Powstaje oczywiście problem doprecyzowania "związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny - nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. W tej kwestii Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd prezentowany w literaturze, że trudno jest w tym zakresie wskazać uniwersalne kryterium, a właściwe rozwiązania powinny uwzględniać konkretne okoliczności faktyczne (zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, ibidem.). Niemniej jednak wydaje się, że **związek ten**, oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na **faktycznym lub nawet potencjalnym** wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej tego podmiotu. Grunty, budynki i budowle, które choćby **pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane ze związane z tą działalnością**. W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej.”

Odnosząc się do zakresu stanu faktycznego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wskazać należy, że [...]Sp. z o. o. wpisana jest do Rejestru Przedsiębiorców pod numerem KRS: [...]. Formą prawną spółki jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Z informacji przedstawionych przez Spółkę – na jej stronie internetowej - wynika, iż „Obecnie główny kierunek rozwoju i działania Spółki związany jest z inwestycjami mającymi na celu rozbudowę targowiska i rozszerzenie **działalności wpisanej od 2010 roku do KRS jako podstawowej**, tzn. „Wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi”.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> R. Dowgier, Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorców - uwagi na tle..., op.cit.

<sup>15</sup> [...]

Według art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców<sup>16</sup> jako działalność gospodarczą możemy określić zorganizowaną działalność zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły. Tutejszy organ podatkowy jednoznacznie stwierdza, że wskazany rodzaj działalności prowadzonej przez Stronę w pełni odpowiada definicji ustawowej działalności gospodarczej.

[...]Spółka z o. o. – jak wskazuje we wniosku z dnia [...] pełnomocnik Strony – zwana jako podatnik, przedsiębiorca – jest właścicielem zabudowanej działki w Białymstoku przy ul. [...]. Na przedmiotowej nieruchomości pobudowanych jest szereg budynków, w których to budynkach **pomieszczenia są wynajmowane** podmiotom gospodarczym **na cele związane z działalnością gospodarczą**.

Powyższe wskazuje, że przedmiotowe nieruchomości (lub ich części) /.../ służą prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, gdyż taki rodzaj działalności – tj. wynajem powierzchni - spółka wykonuje. Oznacza to, iż potencjalność wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej (tu: powierzchni przeznaczonych na wynajem) powoduje, że dany przedmiot opodatkowania wchodzi do przedsiębiorstwa podatnika, co powinno skutkować jego opodatkowaniem według stawek najwyższych.<sup>17</sup>

Podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, wiąże się z samym faktem władania majątkiem, a nie z uzyskiwaniem przy jego pomocy przychodów/ dochodów. R. Dowgier z Katedry Prawa Podatkowego UwB uważa, iż „proste rozumowanie, że skoro na nieruchomości, np. restauracji nie zarabiam, to nie powinienem płacić podatku od nieruchomości według stawek najwyższych, nie ma żadnego uzasadnienia w konstrukcji tej daniny. Uzyskanie dochodów z majątku nie ma znaczenia dla zasad jego opodatkowania.”<sup>18</sup>

W uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 04 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 899/21 Sąd wskazał, że o istnieniu związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą może świadczyć charakter rzeczy, wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie.

Należy więc jasno wskazać, iż oferta wynajmu znajdująca się na stronie internetowej Spółki<sup>19</sup> bezpośrednio wskazuje na istnienie związku pomiędzy posiadanymi przez Stronę nieruchomościami przeznaczonymi na wynajem w budynku przy ul. [...] z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Spółka jest zdeterminowana i otwarta na potencjalnego kontrahenta, który mógłby podpisać umowę najmu wskazanych powierzchni. Stwierdzenie wnioskodawcy, iż „ /.../ *nie jest okresowo wynajmowana, gdyż brak jest chętnych na podpisanie umów najmu.*” – nie może przesądzać, że nieruchomości nie są chociażby potencjalnie związane z prowadzeniem działalności. Zaprezentowana oferta świadczy o bezpośrednim przeznaczeniu i przygotowaniu nieruchomości na wynajem – co w związku z prowadzoną przez stronę działalnością też jest warunkiem koniecznym do odpłatnego przekazania kompletnej i zdanej do użytku powierzchni części budynku innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo Przedsiębiorców ( tj. Dz. U. z 2021 r. poz. 162)

<sup>17</sup> R. Dowgier, Podatek od nieruchomości firmowych: sprawy nie przesądził ani TK, ani NSA; Dziennik Gazeta Prawna 2021; Nr 79, C3.

<sup>18</sup> Tamże.

<sup>19</sup>[...]

Wnioskodawca we wniosku z dnia [...] wskazał, iż cyt.: „w okresie wprowadzonych ww zakazów nie rozwiązuje z najemcami umów, tylko obniża czynsz najmu i zezwala najemcom na pozostawienie sprzętu oraz wyposażenia w wynajmowanych pomieszczeniach przez okres wprowadzonego zakazu.”

Pomimo, iż postawa przedsiębiorcy zasługuje na uznanie, to zgodnie z przepisami prawa – w tym ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz wskazanym stanowiskiem TK – świadczy, że nieruchomość cały czas jest przeznaczona na prowadzenie w niej działalności gospodarczej i w momencie zniesienia ww. zakazów, gotowa do bezpośredniego korzystania.

Związek danej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza związek potencjalny, służący prowadzonej działalności i nie może być łączony jedynie z działalnością faktyczną. O tym czy dana nieruchomość pozostaje związana z działalnością gospodarczą nie przesądza to, czy działalność na tej nieruchomości jest w danym czasie prowadzona.

Skoro więc podatnik **obniża** tylko czynsz – czyli nadal czerpie korzyści majątkowe z wynajmowanych pomieszczeń, pozwala najemcom na pozostawienie sprzętu oraz wyposażenia, to jest to dowód na istnienie wskazanego przez TK potencjalnego związku, skoro mówimy o obiekcie kompletnym, zdatnym do użytku i wykorzystywanym na potrzeby związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu chociażby przepisów o podatkach dochodowych. Faktyczne prowadzenie w nim działalności gospodarczej nie ma już dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości znaczenia.

W ocenie Spółki, cyt.: „ powyżej opisane powierzchnie, czy to nie wykorzystywane w okresie zakazu przez najemców czy też nie wynajęte **określa jako powierzchnie nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.**” Tutejszy organ podatkowy nie podziela stanowiska wnioskodawcy w tym zakresie, gdyż ze strony właściciela nieruchomości nie ustał zamiar wynajmowania powierzchni, nie zrezygnowano z oferowania powierzchni do wynajmu. Trybunał uznał bowiem, za niezgodne z Konstytucją opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. A zatem, przejściowe niewykorzystywanie do prowadzenia działalności gospodarczej, czy to z przyczyn faktycznych (stan techniczny) czy prawnych (np. ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej związane z COVID, brak zgody odpowiednich inspekcji czy straży), nie zmienia faktu, że istnieje związek, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy.

W związku z powyższym – w ocenie tutejszego organu podatkowego – przedmiotową nieruchomość położoną w Białymstoku przy ul. [...]w opisanym stanie faktycznym i prawnym należy uznać za związaną z prowadzoną przez [...]Sp. z o. o. działalnością gospodarczą, która prawidłowo opodatkowana jest stawką najwyższą, tj. stawką przewidziana dla budynków (lub ich części) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Złożenie ewentualnych korekt deklaracji na podatek od nieruchomości za lata 2020 - 2021 w zakresie przedstawionym we wniosku z dnia [...]uznaje się za bezzasadne.

## 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), po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. zm.).

Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 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).

Otrzymuje:

[...] reprezentowana przez doradcę podatkowego – [...]

adres do doręczeń:

ul. [...]

a/a