

WPL-III.310.1.2021

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA
PREPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Prezydent Miasta Bydgoszczy działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021, poz. 1540 ze zm.) w związku z wnioskiem z dnia 24 listopada 2021 roku (data wypływu do organu podatkowego 6 grudnia 2021 roku) o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego uznaje stanowisko Strony przedstawione we wniosku z dnia 24 listopada 2021 roku za **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

Zgodnie z art.14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j Dz. U. z 2021r., poz. 1540 ze zm.) stosownie do swojej kompetencji, organ podatkowy na pisemny wniosek podatnika, płatnika wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacja podatkowa składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zgodnie z art. 14c Ordynacja podatkowa interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (§ 1). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (§ 2).

Spółka spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa w restrukturyzacji, pismem z dnia 24 listopada 2021 roku (data wypływu do organu podatkowego 6 grudnia 2021 roku) złożyła, zgodnie z art. 14j ustawy Ordynacja podatkowa, wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji, przepisów prawa podatkowego w zakresie zaistniałego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego.

Wnioskodawca przedstawił opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, zakres zapytania i własne stanowisko w sprawie, a ponadto we wniosku oświadczył, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postępowaniu organu

podatkowego. Żądanie zawarte we wniosku Strony wyznaczyło granice jego rozpatrzenia przez organ podatkowy.

Do wniosku strona dołączyła dowód uiszczenia opłaty w kwocie 40,00 zł tytułem wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Wnioskodawca przedstawił następujący opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego:

Z przedstawionego w wyżej wymienionym wniosku stanu faktycznego wynika, że „Spółka posiada nieruchomość w Bydgoszczy przy ul. _____ w skład której wchodzi budynek o przeznaczeniu handlowo-usługowym, dla których Sąd Rejonowy w Bydgoszczy, X Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgi wieczyste o numerach KW _____

_____ nie z art. 5 ust. 1 pkt 1) lit. a oraz art. 5 ust 1 pkt 2) lit. b w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1) i 3) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych Spółka corocznie płaci podatek od nieruchomości w stawce określonej dla podatku od gruntów oraz budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jest to najwyższa stawka przewidziana dla podatku od nieruchomości. Spółka wykorzystuje ww. nieruchomość do prowadzenia działalności gospodarczej, a przychody z nieruchomości czerpie wyłącznie z tytułu wynajmowania innym przedsiębiorcom lokali w budynku położonym na nieruchomości. Ze względu na zakaz prowadzenia działalności w niedziele oraz pandemię COVID-19 i związane z nią obostrzenia, sytuacja finansowa Spółki doprowadziła do wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego. W niedalekiej przyszłości, Spółka liczy się z możliwością, że przestanie czerpać przychody z najmu, a co za tym idzie - że przedmiotowa nieruchomość nie będzie wykorzystywana do prowadzenia przez Spółkę działalności gospodarczej.

Dodatkowo nieruchomości nie można zaliczyć do budynków mieszkalnych, a Spółka nie prowadzi działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym ani nie udziela świadczeń zdrowotnych.”

Odnosnie wyżej opisanego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w sytuacji, gdy przedmiotowa nieruchomość, w tym grunt oraz budynek, nie będą wykorzystywane przez Spółkę do prowadzenia działalności gospodarczej i Spółka nie będzie osiągała z tego tytułu jakichkolwiek przychodów, to czy w zakresie przedmiotowej nieruchomości:

- 1) Spółka będzie uprawniona do zapłaty podatku od nieruchomości w stawce innej niż stawka przewidziana dla:
 - a) budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (stawka wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2) lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)?
 - b) gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków (stawka wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 1) lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)?
- 2) Spółka będzie uprawniona do zapłaty podatku od nieruchomości w stawce określonej:
 - a) w zakresie budynków — dla podatku od pozostałych budynków lub ich części, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 5 ust. 1 pkt 2) lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)?
 - b) w zakresie gruntów — dla pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 5 ust. 1 pkt 1) lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)?

Oдноśnie wyżej opisanego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko własne w sprawie oceny prawnej wraz z uzasadnieniem:

W ocenie Spółki za okres, w którym Spółka nie będzie prowadziła działalności gospodarczej na przedmiotowej nieruchomości, tj. przestanie czerpać z nieruchomości jakiejkolwiek przychody (brak obowiązujących umów najmu), Spółka będzie uprawniona do zapłaty podatku od nieruchomości w stawce określonej:

- 1) w zakresie budynków — dla podatku od pozostałych budynków lub ich części, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 5 ust. 1 pkt 2) lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),*
- 2) w zakresie gruntów — dla pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 5 ust. 1 pkt 1) lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).*

Zgodnie z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 roku (sygn. akt: SK 39/19) uzależnienie stawki podatku od nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od posiadania takiej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą jest niezgodne z Konstytucją RP. W uzasadnieniu wyroku Trybunał ocenił, że przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej, a zastosowanie wyższej stawki podatku wyłącznie na podstawie kryterium posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę bądź inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów. W sytuacji, gdy Spółka będąca przedsiębiorcą nie będzie uzyskiwała przychodów z tytułu najmu lokali znajdujących się w nieruchomości, nie będzie można stwierdzić, że nieruchomość posiadana przez Spółkę jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej czy w związku z taką działalnością, gdyż de facto działalność taka nie będzie wykonywana przez Spółkę.

Biorąc pod uwagę stanowisko zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny, Spółka nie powinna być zobowiązana do ponoszenia podatku od nieruchomości w stawce przewidzianej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, za okres gdy przedmiotowa nieruchomość nie będzie wykorzystywana do prowadzenia działalności przez Spółkę.

W niniejszej sytuacji Spółka powinna zostać uprawniona do zapłaty podatku od nieruchomości w stawce odpowiedniej dla pozostałych budynków lub ich części, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - w zakresie budynków oraz w stawce odpowiedniej dla pozostałych gruntów, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - w zakresie gruntów. Biorąc pod uwagę brak wykorzystywania przez Spółkę nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej zastosowania nie znajdzie stawka wyższa.

Stanowisko organu podatkowego

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia 24 listopada 2021 roku (data wpływu do organu podatkowego 6 grudnia 2021 rok) stan faktyczny i prawny dotyczący kwestii zastosowania stawki podatku od nieruchomości odpowiedniej dla pozostałych budynków lub ich części, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego - w zakresie budynków oraz w stawce odpowiedniej dla pozostałych gruntów, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - w zakresie gruntów, wyjaśnia się, co następuje:

Stosownie do treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze 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 ze 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.

Z kolei 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.

Należy również wyjaśnić, że stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 roku) 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. Natomiast art. 1a ust. 2a ww. ustawy stanowi, iż do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d (czyli gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych oraz gruntów niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji);
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351, ze zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

W oparciu o przepis art. 1a ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przedsiębiorca będący osobą prawną, co do zasady za posiadane nieruchomości płaci podatek od nieruchomości wg stawek najwyższych tj. właściwych dla działalności gospodarczej. Nowe spojrzenie na interpretację art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przyniósł wyrok tzw. interpretacyjny z 24 lutego 2021 roku, sygn. akt SK 39/19, w którym Trybunał Konstytucyjny 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”. Trybunał stwierdził w nim niezgodność z Konstytucją RP art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w określonym jego rozumieniu. Cecha niekonstytucyjności przypisana jest wskazanej w sentencji tego wyroku treści normy prawnej, ustalonej w wyniku poprzedniej wykładni. Skutkiem tego wyroku jest eliminacja takiej interpretacji tego przepisu, która w kwestii związania gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej, ogranicza się do faktu ich posiadania przez przedsiębiorcę lub podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

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 w szczególności rzutuje na zasady opodatkowania nieruchomości przedsiębiorców będących osobami fizycznymi. Po drugie należy się zastanowić 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.

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 (osób fizycznych) 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 stawek dla gruntów i budynków pozostałych.

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 to posługuje się ustawodawca na gruncie ustawy o podatkach i opłatach

lokalnych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. c. Zgodnie z poglądami doktryny i orzecznictwem to właśnie zajęcie (vide wykorzystanie) oznacza faktyczne prowadzenie działalności gospodarczej na nieruchomości. Zakres znaczeniowy pojęcia „związania gruntów, budynków i budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej” jest znacznie szerszy i to właśnie tylko tego pojęcia prawnego dotyczył wyrok SK 39/19. **Brak zajęcia (wykorzystania) nieruchomości lub jej części na działalność gospodarczą nie powoduje, że automatycznie znika jej związanie z działalnością gospodarczą podatnika.**

Wobec powyższego 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.

Odnosząc się do oceny konstytucyjności art. 1 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. przedstawionej przez Trybunał Konstytucyjny i jej zastosowaniu w odniesieniu do innych kategorii podatników (m.in. do osób prawnych, spółek osobowych prawa handlowego), w tym do sytuacji przedstawionych we wniosku Spółki z dnia 24 listopada 2021 r., należy podkreślić, że o uznaniu istnienia związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej w odniesieniu do spółki komandytowej, decydować będą analogiczne kryteria jak dla osób fizycznych – tj. faktyczne wykorzystywanie lub potencjalna możliwość wykorzystywania nieruchomości do działalności gospodarczej. Należy pamiętać, że spółki osobowe (w tym również spółki komandytowe) są powoływane wyłącznie w celu prowadzenia działalności gospodarczej, więc nie mają co do zasady innych nieruchomości, niż potencjalnie przeznaczone na ten cel.

Zgodnie z art. 3 Kodeksu spółek handlowych, cel spółki, w tym spółki osobowej, musi być wspólny dla wszystkich wspólników. Konkretyzacja tego celu następuje w przepisach regulujących poszczególne typy spółek osobowych. Odmiennie niż w przypadku spółek kapitałowych, które mogą być utworzone w każdym prawnie dopuszczalnym celu, spółki osobowe mogą być utworzone jedynie w celu prowadzenia przedsiębiorstwa (art. 22 § 1, art. 86 § 1, art. 102 oraz art. 125 KSH).

Wyjaśnienia wymaga znaczenie pojęcia „działalność gospodarcza”. Kodeks spółek handlowych nie definiuje pojęcia działalności gospodarczej. Ustawowa definicja tego pojęcia znajduje się w art. 3 Prawo przedsiębiorców, do której również odsyła ustawodawca w treści art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Zgodnie z treścią art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t. j. Dz. U. z 2021 r., poz. 162 ze zm.), działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Ponadto Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 11.5.2005 r. (III CZP 11/05, OSNC 2006, Nr 3, poz. 48) sformułował nieco szerszą definicję działalności gospodarczej. Sąd Najwyższy uznał, iż dla przyjęcia, że dana aktywność jest działalnością gospodarczą konieczne jest kumulatywne spełnienie kilku przesłanek, gdyż działalność taka charakteryzuje się specyficznymi właściwościami. Chodzi mianowicie o takie elementy, jak jej profesjonalny charakter, podporządkowanie regułom opłacalności i zysku lub zasadzie racjonalnego gospodarowania, działanie na własny rachunek, powtarzalność działań oraz uczestnictwo w obrocie gospodarczym.

Spółka osobowa może być utworzona wyłącznie w wyżej określonym celu, tj. w celu prowadzenia przedsiębiorstwa. Inny cel jako sprzeczny z ustawą będzie rodził nieważność czynności prawnej, tzn. umowy spółki. Spółka osobowa występuje w obrocie pod własną firmą. Zgodnie z art. 432 § 1 KC, firma jest to nazwa, pod którą działa przedsiębiorca.

Natomiast 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.

Analogiczny 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 fundacji. 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.

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 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, a nie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Takie rozumienie zwrotu „służenie” odpowiada faktycznemu lub potencjalnemu wykorzystywaniu nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej. 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 powoływanym w literaturze przedmiotu wyroku NSA z dnia 4 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. Eteł, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2021, str. 161). 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 za 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/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 24 listopada 2021 roku, w którym wskazano, że „w niedalekiej przyszłości, Spółka liczy się z możliwością, że przestanie czerpać przychody z najmu, a co za tym idzie – że przedmiotowa nieruchomość nie będzie

wykorzystywania do prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej”, w świetle przedstawionej wykładni, nie będzie skutkowało to zastosowaniem stawek podatkowych jak dla budynków i gruntów pozostałych. Podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, wiąże się z samym faktem władania majątkiem, a nie z uzyskiwaniem przy jego pomocy przychodów/ dochodów. Uzyskanie dochodów z majątku nie ma znaczenia dla zasad jego opodatkowania. Związek posiadanej 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 faktycznie prowadzona, a tym bardziej czy przynosi/nie przynosi dochodów. A zatem nawet przejściowe niewykorzystywanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, czy to z przyczyn faktycznych (stan techniczny) czy prawnych (np. ograniczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej związane z COVID), nie zmienia faktu, że nadal istnieje związek, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy.

Wobec powyższego, aby objąć daną nieruchomość najwyższą stawką podatkową, wymagane jest spełnienie dwóch przesłanek, tj. posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą oraz istnienie związku (jak wskazał TK faktycznego lub potencjalnego) nieruchomości z działalnością gospodarczą. Przepis ten natomiast nie wymaga, aby dana nieruchomość została fizycznie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. O związku nieruchomości z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy oprócz faktycznego zajęcia mogą świadczyć również: zapisy aktu notarialnego (nabycie na cele prowadzonej działalności gospodarczej), rozliczanie w kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z nabyciem (wytworzeniem) nieruchomości, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych lub ujęcie bieżących wydatków związane z nieruchomością (np. media, ochrona, koszty związane z obsługą kredytów itp.).

Należy też podkreślić, że wyrok TK nie orzeka bezwzględnej niekonstytucyjności kontrolowanej normy prawnej (art. 1a ust. 1 pkt 3), ani obowiązku zmiany tej normy, a jedynie wskazuje, że niezgodne z prawem jest takie rozumienie przepisu, które prowadzi do uznania, że wystarczające dla opodatkowania nieruchomości wg stawek najwyższych jest samo jej posiadanie przez przedsiębiorcę. Trybunał podkreślił, że brak jest precyzyjnych kryteriów w u.p.o.l., poza samym posiadaniem nieruchomości przez przedsiębiorcę, pozwalających ustalić występowanie faktycznego lub potencjalnego związku gruntu lub budynku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponadto nie mogą stanowić normy prawnej wyrwane z kontekstu pojedyncze zdania zawarte w uzasadnieniu orzeczenia, nawet jeżeli można je częściowo dopasować do aktualnej sytuacji przedsiębiorcy. Uzasadnienie wyroku stanowi pewną logiczną całość i tylko w takim kontekście może być brane pod uwagę w celach interpretacyjnych.

Należy również zaznaczyć, że wyrok TK dotyczył skargi konstytucyjnej, ale osoby fizycznej.

Zaprezentowane stanowisko organu podatkowego znajduje potwierdzenie także w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych np. w wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 4061/21), w którym NSA wskazał, że za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 2021 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.), można 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:

1) wchodzą 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 wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub

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

3) 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

- moga 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 mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Mając zatem na uwadze przepis art. 1a ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 roku) stanowiący, że grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą oraz wyrok TK, który wskazuje jednoznacznie, że nie jest wystarczające dla opodatkowania nieruchomości wg stawek najwyższych jej posiadanie przez przedsiębiorcę, a ważny jest jej związek faktyczny lub potencjalny z prowadzoną działalnością gospodarczą, w celu stwierdzenia wg jakich stawek winna być opodatkowana nieruchomość, której właścicielem jest osoba prawna, należy ustalić czy zachodzi związek pomiędzy nieruchomością, a prowadzoną działalnością gospodarczą Spółki.

O związku nieruchomości z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy oprócz faktycznego zajęcia może świadczyć również możliwość potencjalnego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej oraz to czy nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa (nabycie na cele prowadzonej działalności gospodarczej, rozliczanie w kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z nabyciem - wytworzeniem nieruchomości, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych lub ujęcie bieżących wydatków związane z nieruchomością np. media, ochrona, koszty związane z obsługą kredytów itp.).

Natomiast w odniesieniu do przytoczonej w treści pytania stawki podatku od nieruchomości dla gruntów i budynków zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego należy wyjaśnić, że niezbędne dla zastosowania wskazanej stawki jest łączne spełnienie następujących warunków:

1. posiadanie przez podmiot statusu organizacji pożytku publicznego potwierdzonego stosownym wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym,
2. faktyczne zajęcie nieruchomości i prowadzenie odpłatnej statutowej działalności przez ten podmiot.

Jak wynika z informacji odpowiadającej odpisowi aktualnemu z Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego Spółka nie posiada statusu organizacji pożytku publicznego.

Wobec powyższego stanowisko Spółki wyrażone we wniosku, wskazujące, że wystarczającą przesłanką do zastosowania wobec nieruchomości przedsiębiorcy stawek jak dla budynków i gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego jest tylko brak ich fizycznego zajęcia w danym momencie na prowadzenie działalności gospodarczej oraz brak przychodów (zysków) jest nieprawidłowe.

Przedmiotowa interpretacja wydana została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązującego na dzień złożenia wniosku i dotyczącego opisanego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

POUCZENIE O TRYBIE ZASKARŻENIA

1. Prawo do wniesienia skargi

Wnioskodawcy na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz, za pośrednictwem organu, który wydał niniejszą interpretację.

2. Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa

Wniesienie skargi może nastąpić po uprzednim wezwaniu na piśmie organu - który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. 2022r., poz.329).

3. Sposób wniesienia skargi do sądu administracyjnego i termin wniesienia skargi (art. 53 § 2 oraz art. 54 § 1 p.p.s.a). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy wnosi się (w dwóch egzemplarzach):

- a. w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa,
- b. a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa - w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem organu I instancji, który wydał niniejszą interpretację (na adres: **Prezydent Miasta Bydgoszczy ul. Jezuicka 1 85-102 Bydgoszcz**).

Zgodnie z art. 14 i § 3 Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej.

Prezydent Miasta
Katarzyna Jędrzejka
p.o. Dyrektora Wydziału
Administracji i Organizacji