



[REDACTED]

[REDACTED]

Pełnomocnik

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

WPO-DNT.310.1.9.2023.JT

Wrocław, 9 lutego 2023 r.

KOD PODATNIKA: [REDACTED]

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, art. 14c, art. 14h w związku z art. 165a § 1 i art. 14j §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1542 z późn. zm. – dalej upol),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 9 listopada 2022 r. (data wpływu do urzędu), [REDACTED] z siedzibą we Wrocławiu przy ul. [REDACTED], o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie oceny czy:

1. Wskazane w stanie faktycznym grunty, które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., i które nie były i nie mogły być przez Spółkę wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, należy uznać w przedmiotowym okresie za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej?

2. Wskazane w stanie faktycznym budynki, które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., i które nie były i nie mogły być przez Spółkę wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej należy, uznać w przedmiotowym okresie za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej?
3. Wskazane w stanie faktycznym budowle, które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., i które nie były i nie mogły być przez Spółkę wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, należy uznać w podanym okresie za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej?

organ podatkowy:

I Odmawia wszczęcia postępowania zakresie pytania nr 2 dot. oceny właściwej stawki podatku dla opisanych budynków na podstawie art. 14b § 5 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo uzgodniona w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb, albo porozumieniu inwestycyjnym, o którym mowa w art. 20zs § 1, w zakresie art. 20zt pkt 5.

II Uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe w zakresie pytania nr 1 i nr 3 i stwierdza, że:

- wskazane w stanie faktycznym grunty, które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., winny być opodatkowane stawkami podatku o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a upol, tj. dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- wskazane w stanie faktycznym budowle, które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., winny być opodatkowane stawkami podatku o których mowa art. 5 ust. 1 pkt 3 upol, jako związane w prowadzeniem działalności gospodarczej.

U Z A S A D N I E N I E

W dniu 9 listopada 2022 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [REDAKTOWANE] o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem wniosku jest ocena czy grunty, budynki i budowle które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., i które nie były i nie mogły być przez Spółkę wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej

należy uznać w podanym okresie za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej?

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

Spółka od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r. opłacała podatek od nieruchomości za grunty, budynki i budowle zlokalizowane przy ul. [REDAKTOWANO] we Wrocławiu. Przedmioty opodatkowania, które spółka zgłosiła w deklaracji DN-1 wg stawek najwyższych, przewidzianych dla gruntów budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wchodziły w skład kompleksu dawnego szpitala [REDAKTOWANO] Wrocławiu. Spółka zakupiła te nieruchomości w celach inwestycyjnych, a gruntów budynków i budowli nie wykorzystywała do prowadzenia działalności gospodarczej. W czerwcu 2020 r. kompleks dawnego szpitala został przeniesiony do spółki [REDAKTOWANO] która zajmowała się działalnością inwestycyjną tj. kupnem i sprzedażą nieruchomościami wg Polskiej Klasyfikacji Działalności Gospodarczej (PKD). Dnia 15 grudnia 2020 r. nastąpiło połączenie poprzez przejęcie [REDAKTOWANO] przez [REDAKTOWANO], a nieruchomości wchodzące w skład dawnego szpitala zostały sprzedane niepowiązanemu podmiotowi. W ocenie wnioskodawcy, który zajmuje się wyłącznie działalnością wokół branży gastronomicznej, nieruchomości w złym stanie technicznym po zlikwidowanym szpitalu nie mogły być wykorzystywane w działalności spółki. Ponadto budynki A, B i D szpitala zostały wpisane do rejestru zabytków, co ograniczyło możliwość ich adaptacji na działalność spółki.

Odnosząc się do definicji legalnej gruntów budynków i budowli zawartej w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych Wnioskodawca przywołał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. SK/39/19, który 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 Trybunał stwierdził, że "(...) przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej.". Następnie we wniosku przywołano szereg orzeczeń sądów administracyjnych, które potwierdzały, że sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę jest niewystarczający do opodatkowania gruntów budynków i budowli przedsiębiorcy stawkami najwyższymi.

Wraz ze złożonym wnioskiem pełnomocnik Wnioskodawcy 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 postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

Ad I

W przedmiocie pytania nr 2 wnioskodawcy tutejszy organ podatkowy, po przeanalizowaniu złożonego wniosku, ustalił, że nie jest uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w części dot. oceny właściwej stawki podatku dla opisanych budynków, ponieważ sprawa opodatkowania nieruchomości (budynków) położonych we Wrocławiu przy ul. [REDAKTOWANE] w okresie maj 2018 – sierpień 2020 została ostatecznie rozstrzygnięta prawomocnymi decyzjami z dnia 30 czerwca 2022 r. znak WPO-DNT.3120.1.15.2022.JT, WPO-DNT.3120.1.16.2022.JT i WPO-DNT.3120.1.17.2022.JT określającymi wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości.

Interpretacja indywidualna wydawana jest na podstawie okoliczności faktycznych ujawnianych przez zainteresowanego w treści wniosku o jej wydanie. Wnioskujący o wydanie interpretacji zobowiązany jest - na mocy art. 14b § 4 tej ustawy - złożyć oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych. W przypadku natomiast, gdy z treści złożonego wniosku wynika, że wystąpiła którakolwiek z okoliczności wymienionych w art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej, stanowi to podstawę dla odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 14 h w związku z art. 165a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa).

Decyzje z dnia 30 czerwca 2022 r. znak WPO-DNT.3120.1.15.2022.JT, WPO-DNT.3120.1.16.2022.JT i WPO-DNT.3120.1.17.2022.JT zostały wydane w odpowiedzi na wniosek Spółki, który wszczął postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty z tytułu podatku od nieruchomości za lata 2018 - 2020.

Spółka do tego wniosku dołączyła skorygowane deklaracje na podatek od nieruchomości i wskazała na nadpłatę z tytułu podatku od nieruchomości związaną z faktem, że budynki A, B i D szpitala zostały wpisane do rejestru zabytków i winny podlegać zwolnieniu od podatku na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 upol.

Ze złożonego wniosku wynikało, że budynki przy ul. [REDAKTOWANE], jako obiekty zabytkowe są zwolnione od podatku z wyjątkiem:

Budynku A – parterowe aneksy pomiędzy skrzydłami i ryzalitem w elewacji tylnej oraz podjazd dla karet

Budynku B – łącznik dostawiony do elewacji północnej budynku, łącznik dostawiony do elewacji południowej budynku oraz łącznik dostawiony do elewacji wschodniej budynku

Budynku D – dobudowa dostawiona do elewacji wschodniej,

które nie są wypisane do rejestru zabytków i objęte ochroną konserwatorską.

W myśl art. 75 § 1 - 4a ustawy Ordynacja podatkowa, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobrania przez płatnika podatku albo wysokość pobranego podatku, może złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku. W myśl § 3 jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia deklaracji, to podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowaną deklarację, natomiast § 4 stanowi, iż jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne. Natomiast, gdy wniosek nie jest zasadny, w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty.

Po przeanalizowaniu złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy przeprowadził postępowanie dowodowe i ocenił, że wniosek [REDAKTOWANE] jest niezasadny. Dowody zebrane w postępowaniu nie potwierdziły aby w sprawie wystąpiły wszystkie warunki niezbędne do zwolnienia obiektów wpisanych do rejestru zabytków na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 upol. Organ podatkowy ustalił w szczególności, że budynki przy ul. [REDAKTOWANE] nie są utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami ustawy z dnia 23 lipca 2003r., o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, co stanowi obligatoryjny warunek zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 upol. Fakt ten potwierdziły dowody zgromadzone przez organ podatkowy oraz czynności wyjaśniające przeprowadzone przez Miejskiego Konserwatora Zabytków, które skutkowały wydaniem postanowienia o odmowie

wydania zaświadczenia o utrzymywaniu, konserwacji lub zagospodarowaniu gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami.

W myśl przywołanego art. 74 § 4 Ordynacji podatkowej organ podatkowy zobowiązany był do wydania decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty, w której jednocześnie określił prawidłową wysokość zobowiązania za budynki będące przedmiotem wniosku, które podatnik wykazał jako przedmioty zwolnione od podatku w załączniku ZDN-2 do deklaracji na podatek od nieruchomości. Decyzje te stały się ostateczne w administracyjnym toku instancji.

Ocena wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącego stanu faktycznego w kontekście zaistnienia przesłanek z art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej, wymaga natomiast zbadania, czy na dzień złożenia wniosku o wydanie interpretacji stan faktyczny przedstawiony w treści wniosku:

- jest przedmiotem toczących się - z udziałem wnioskodawcy jako strony - postępowań podatkowych, kontroli podatkowych, postępowań kontrolnych organów kontroli skarbowej albo
- jest przedmiotem sprawy podatkowej rozstrzygniętej co do jej istoty na rzecz wnioskodawcy w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

W tym celu należy uwzględnić takie elementy stanu faktycznego, jak podmioty, zdarzenia, czynności, których dotyczy oraz moment jego zaistnienia.

Innymi słowy o tożsamości stanu faktycznego będącego przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji i stanu faktycznego będącego przedmiotem postępowań bądź rozstrzygnięć, o których mowa w art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej można mówić, gdy stanowią one te same zdarzenia lub czynności, dotyczące tych samych podmiotów, zaistniałe w tym samym momencie lub okresie.

Jednocześnie, zarówno postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej, jak i wydana decyzja lub postanowienie organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej mają swój ściśle określony zakres przedmiotowy. W szczególności, dotyczą one konkretnych rozliczeń podatkowych za ściśle wskazany okres i tylko w odniesieniu do tych rozliczeń stanowią przeszkodę dla uzyskania interpretacji indywidualnej.

Unormowanie art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej reguluje bowiem w istocie kwestię kolizji postępowania interpretacyjnego z innymi, wskazanymi w tym przepisie postępowaniami oraz kolizję rozstrzygnięcia interpretacyjnego z rozstrzygnięciem wymiarowym. W zakresie pierwszej kwestii ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie zasady zakazu konkurencyjności postępowania interpretacyjnego, przyznając przy tym pierwszeństwo postępowaniu

podatkowemu, kontroli podatkowej oraz postępowaniu kontrolnemu organu kontroli skarbowej. W zakresie rozstrzygnięć wymiarowych postanowiono natomiast ograniczyć prawo do uzyskania interpretacji w odniesieniu do tych zdarzeń, których skutki prawnopodatkowe zostały już władczo ukształtowane. Takie rozwiązanie ma na celu uniknięcie ewentualnego istnienia w obrocie prawnym aktów administracyjnych odmiennie kształtujących prawa i obowiązki danego podmiotu w zakresie konkretnego zdarzenia.

W przypadku natomiast, gdy z treści złożonego wniosku wynika, że wystąpiła którakolwiek z okoliczności wymienionych w art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej - nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego albo uzgodniona w porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 20zb, albo porozumieniu inwestycyjnym, o którym mowa w art. 20zs § 1, w zakresie art. 20zt pkt 5 - stanowi to podstawę dla odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Elementy stanu faktycznego, który został opisany we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej były częściowo przedmiotem toczącego się postępowania zakończonego wydaniem ostatecznych decyzji (za lata 2018 - 2020) tutejszego organu podatkowego. W wydanych decyzjach organ podatkowy określił prawidłową wysokość zobowiązania za budynki będące przedmiotem wniosku i które organ opodatkował wg stawki przewidzianej dla budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ponieważ nie podlegały one w latach 2018 - 2020 zwolnieniu na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 upol. Od wydanych decyzji podatnik nie odwołał się w administracyjnym toku instancji. Powyższe rozstrzygnięcie uniemożliwia wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie oceny właściwej stawki podatku jaką winny być opodatkowane budynki wskazane we wniosku.

Ad II

W przedmiocie pytania wnioskodawcy nr 1 i 3 oraz tj. części wniosku, w której nie występują okoliczności wyłączające możliwość wydania interpretacji, tutejszy organ po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowo-administracyjnego, stwierdził że stanowisko Spółki, w myśl którego:

- grunty, które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., i które nie były i nie mogły być przez Spółkę wykorzystywane do

prowadzenia działalności gospodarczej, nie podlegają opodatkowaniu stawką jak dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – jest nieprawidłowe

- budowle, które należały do Spółki w okresie od maja 2018 r. do sierpnia 2020 r., i które nie były i nie mogły być przez Spółkę wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, nie podlegają opodatkowaniu – jest nieprawidłowe

Po zapoznaniu się z argumentacją przedstawioną przez Stronę, organ podatkowy dokonał następującej oceny prawnej.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1. grunty;
2. budynki lub ich części;
3. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi ich powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt. 2 upol), czyli powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe (art. 1a ust. 1 pkt. 5 upol).

W art. 5 ust. 1 pkt. 2 upol ustawodawca przewidział różną wysokość stawek podatku między innymi dla:

- budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz
- budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 upol wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą podlegają opodatkowaniu stawkami najwyższymi. Wyjątki od tej zasady ustawodawca przewidział jedynie w odniesieniu do:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami (pod warunkiem, że nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej);
- 2) gruntów pod wodami powierzchniowymi jezior i zbiorników sztucznych;
- 3) budynków i budowli jeśli decyzją nadzoru budowlanego nakazano rozbiórkę obiektu nieużytkowanego lub niewykończonego w przypadku gdy nie nadaje się on do remontu, odbudowy lub wykończenia (art. 67 ust. Prawa

budowlanego) lub decyzją nadzoru górniczego trwale wyłączono je z użytkowania;

które podlegają opodatkowaniu niższymi stawkami podatku.

Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorcy po 3 marca 2021 r. uwzględnia tezy zawarte w wyroku wydanym przez Trybunał Konstytucyjny sygn. akt SK 39/19. W tym dniu opublikowany został wyrok, w którym Trybunał ocenił, 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 Trybunał stwierdził, że "(...) przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej.". Oznacza, to konieczność każdorazowej oceny okoliczności i przesłanek, które świadczą, że nieruchomość w posiadaniu przedsiębiorcy nie służy do prowadzenia działalności gospodarczej. Wskazówki interpretacyjne w tej materii odnaleźć można w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych, które wielokrotnie wypowiadały się w przedmiocie definicji legalnej przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 896/21, stwierdził m.in. że związek z działalnością gospodarczą "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. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie.".

Kompleksowo do tego zagadnienia Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się w wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r., (III FSK 4061/21), w którym stwierdził, 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) 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 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 upol 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 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”.

Przenosząc powyższe rozważania na przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego stwierdzić należy, że opisane okoliczności nie są czynnikami, które mogą wpływać na opodatkowanie nabytych przez Spółkę nieruchomości stawkami niższymi niż określone dla gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przesłanka taką z pewnością nie może być zły stan techniczny nieruchomości opisany we wniosku. W ocenie wnioskodawcy nabyte przez spółkę obiekty szpitalne nie mogły być przystosowane np. do prowadzenia działalności gastronomicznej z uwagi na liczne uszkodzenia ścian, stropów, posadzek i instalacji, a także ogólny zły stan techniczny obiektu wymagający badań, odkażania oraz gruntownych prac remontowych. Potwierdzeniem powyższych

okoliczności stanowią protokoły z okresowych kontroli stanu technicznego dołączone w wniosku. Opisane przez pełnomocnika spółki okoliczności nie stanowią jednak o zerwaniu związku nabytych nieruchomości z działalnością gospodarczą. Nieruchomości te wnioskodawca nabył w ramach i w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Ze złożonego wniosku nie wynika przy tym aby spółka prowadziła działalność inną niż gospodarczą oraz aby jej zamiarem było niegospodarcze wykorzystanie nabytych nieruchomości.

Jeżeli zatem Spółka podjęła decyzję o zakupie nieruchomości, a nabycie nie nastąpiło w ramach innej niż gospodarcza działalność, to w sprawie nie występują obiektywne okoliczności, które pozwalają stwierdzić, że przedmiotowe grunty i budowle nie mogły być choćby potencjalnie wykorzystane w działalności gospodarczej. Ze złożonego wniosku wynika z kolei, że Spółka sama dostrzega i potwierdza inwestycyjny cel w jakim nabyła przedmiotowe nieruchomości, co w ocenie tutejszego organu wpisuje się w przedmiot działalności spółki, określony wg Polskiej Klasyfikacji Działalności Gospodarczej jako kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek. Powyższe potwierdza związek z tą działalnością nawet jeśli w opisanych budynkach oraz na posiadanych gruntach spółki nie odbywały się żadne faktyczne ani bezpośrednie działania świadczące o prowadzeniu działalności gospodarczej.

Zauważyć w tym miejscu należy, że spółka niezasadnie tożsamo pojmuje znaczenie definicji gruntów budynków i budowli "związanych" z prowadzeniem działalności gospodarczej z gruntami, budynkami oraz budowlami, które są "zajęte" na prowadzenie działalności gospodarczej. Pojęciom tym na gruncie upol przypisywać należy odrębne znaczenia mimo wyroku interpretacyjnego Trybunału Konstytucyjnego, który odnosi się do definicji legalnej gruntów budynków i budowli "związanych" z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tylko z pozoru w myśl omawianego wyroku Trybunału, przedmioty opodatkowania związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy utożsamiać z przedmiotami, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc, które aktualnie są wykorzystywane w tej działalności tj. przynoszą realne dochody lub noszą oznaki ich gospodarczego przeznaczenia lub użytkowania.

We wniosku spółka wskazała, że grunty, budynki i budowle nabyła w celach inwestycyjnych jednak nie wykorzystywała ich w żaden sposób w swojej działalności. Jako operator restauracyjny spółka nie mogła też zaadaptować tych nieruchomości (ze względu m.in. na ich charakter oraz zużycie) na swoją działalność. Posiadane obiekty były poddane jedynie działaniom zachowującym ich trwałość jak sprzątanie i ochranianie. W opisanym stanie faktycznym w pełni uzasadnione jest zatem twierdzenie, że samo zakwalifikowanie zakupu

nieruchomości jako działanie inwestycyjne, ponoszenie nakładów na utrzymanie posiadanych obiektów w celu niedoprowadzenia do utraty wartości składników majątkowych nabytych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, świadczy o ich związku z tą działalnością. Ponadto podkreślenia wymaga, że spółka finalnie przedmiotową nieruchomość sprzedała, co również wpisuje się we wskazany we wniosku przedmiot prowadzonej działalności gospodarczej tj. kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek. Z kolei w myśl przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości przez inwestycje - rozumie się aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści (art. 7 ust. 1 pkt 17 ww. ustawy). Z opisanego stanu faktycznego nie wynika, czy spółka odnotowała korzyści ekonomiczne w wyniku sprzedaży posiadanego kompleksu budynków, to niezależnie od tych okoliczności, nie jest uprawnione twierdzenie, że zakup, ponoszenie nakładów na posiadaną nieruchomość a następnie jej sprzedaż, nie odbywało się w ramach i w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

W ocenie organu pełnomocnik wnioskodawcy niezasadnie przywołuje orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczące m.in. opodatkowania majątku Agencji Mienia Wojskowego oraz przedsiębiorców – osób fizycznych, którzy w obrocie gospodarczym występują w dwojakim charakterze. Szczegółowa analiza tych orzeczeń prowadzi do wniosku, że przedsiębiorca, który nie wykorzystuje części swojego majątku do prowadzenia działalności gospodarczej, nie może być obciążany podatkiem wg stawek najwyższych. Nie można jednak pominąć okoliczności, że sytuacja podmiotu występującego o interpretację będącego spółką prawa handlowego, zajmującą się kupnem i sprzedażą nieruchomości oraz działalnością okołogastronomiczną odbiega od sytuacji w jakiej w obrocie gospodarczym występuje przedsiębiorca, który prowadzi jednocześnie odrębną działalność na mocy przepisów szczególnych, co nie jest definiowane jako prowadzenie działalności gospodarczej lub w zależności od charakteru stosunku prawnego uczestniczy w obrocie jako przedsiębiorca albo jako konsument (osoba fizyczna, nie-przedsiębiorca). Na te szczególne uwarunkowania w odniesieniu do podmiotów, które uczestniczą w obrocie gospodarczym słusznie zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w przywołanym wyroku sygn. akt III FSK 4061/21. W orzeczeniu tym Sąd trafnie określił przesłanki, które uniwersalnie świadczą o związku nieruchomości z działalnością gospodarczą niezależnie od tego czy ich właściciel (posiadacz) jest przedsiębiorcą. Z kolei w odniesieniu do typowych

przedsiębiorców, a więc m.in. spółek prawa handlowego związanych w celach gospodarczych, w ocenie NSA niezbędna jest analiza czy taki podmiot prowadzi działalność inną niż gospodarcza, i czy do jej prowadzenia wykorzystuje on dany składnik majątku (przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości). Jeżeli taka sytuacja nie ma miejsca, uprawnione będzie twierdzenie, że za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zdaniem spółki wyrok Trybunału nie konkretyzuje jakie przyczyny świadczą o braku możliwości wykorzystania nieruchomości w działalności gospodarczej. W ocenie spółki jedną z takich przyczyn jest stan techniczny nieruchomości, a na potwierdzenie swojego stanowiska wnioskodawca przywołał orzeczenia sądowno-administracyjne wydane na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r., gdy w ustawodawca przewidział sytuację, w której grunty budynki i budowle mogły być opodatkowane niższymi stawkami (lub nie podlegać opodatkowaniu w ogóle w przypadku budowli) jeżeli nie były i nie mogły być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Z powyższą argumentacją nie sposób się zgodzić z uwagi na przywołany wyżej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt III FSK 4061/21), a także na orzeczenia NSA oraz wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych, które zapadły już po tym wyroku, i które jednolicie oceniają związek przedmiotów opodatkowania w posiadaniu typowego przedsiębiorcy niezależnie od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, charakteru oraz cech szczególnych nieruchomości, ich stanu technicznego bądź innych przesłanek subiektywnie warunkujących w ocenie podatnika, możliwość ich gospodarczego wykorzystania. Nie jest zatem dopuszczalne, w ocenie tutejszego organu podatkowego, aby przy określaniu właściwej stawki podatku dla nieruchomości niewykorzystywanych w działalności gospodarczej posługiwać się kryteriami mieszczącymi się znaczeniowo w pojęciu „względów technicznych”, które ustawodawca zdecydował się usunąć z porządku prawnego z końcem 2015 r. Od 1 stycznia 2016 r. ustawodawca sprecyzował, że do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202 z późn. zm.) lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono

budynek, budowlę lub ich części z użytkowania (art. 1a ust. 2a pkt 3 upol). Intencją ustawodawcy było zatem zastąpienie nieostrego pojęcia „względów technicznych”, obiektywnymi sytuacjami, w których wydane zostały określone akty administracyjne.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w powyższym brzmieniu obowiązywała bez zmian w czasie, w którym posiadał przedmiotowe nieruchomości. Zatem zły stan techniczny, konieczność przeprowadzenia remontu oraz innych prac adaptacyjnych nie są okolicznościami, które świadczą o zerwaniu związku nieruchomości z działalnością gospodarczą. Ze złożonego wniosku nie wynika natomiast aby Wnioskodawca prowadził inną działalność niż działalność gospodarcza. Jednocześnie z wniosku wynika, że przez 3 m-ce 2020 r. nieruchomość była własnością spółki inwestycyjnej [REDAKTOWANE] która następnie została przejęta przez wnioskodawcę.

Zasadność powyższej argumentacji potwierdzają najnowsze orzeczenia sądowno-administracyjne, m.in. w wyrok WSA w Szczecinie z 21 grudnia 2021 r. sygn. akt. I SA/Sz 528/22, w uzasadnieniu którego Sąd podkreślił, że „aktualne niewykorzystywanie przedmiotu opodatkowania w prowadzonej (...) działalności gospodarczej, nie determinuje opodatkowania przedmiotowych gruntów stawkami pozostałymi, bowiem kluczowe jest ustalenie, czy te grunty chociażby potencjalnie mogą być wykorzystywane w działalności gospodarczej Skarżącej. Przypomnieć bowiem raz jeszcze należy, że w podatku od nieruchomości zasadą jest opodatkowanie najwyższymi stawkami majątku nieruchomego przedsiębiorcy, jeżeli występuje chociażby potencjalna możliwość wykorzystywania tych składników majątku do prowadzenia działalności gospodarczej. Nie ma przy tym znaczenia, czy jest on w danym momencie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej. Należy bowiem zauważyć, że decyzja o likwidacji linii kolejowej nie powoduje, że grunt po tej linii jest w jakiś sposób wyłączony z możliwości jego gospodarczego wykorzystania (decyzja ta w żaden sposób nie ogranicza wszak możliwości dysponowania tym gruntem). Grunty i budowle, mimo ich okresowego niewykorzystywania, nie tracą bowiem charakteru związania z prowadzona przez Spółkę działalnością gospodarczą. W przedmiotowej sprawie nie jest istotne zatem, czy grunty po zlikwidowanej linii kolejowej są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, w szczególności na wykonywanie transportu kolejowego, a więc czy faktycznie nieruchomości są wykorzystywane w działalności gospodarczej.”.

W wyroku tym Sąd trafnie odniósł się także do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. SK/39/19. „Orzeczenie Trybunału nie może być interpretowane w sposób, który prowadzi w konsekwencji do ujednolicenia pojęć

zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej oraz związania z działalnością gospodarczą. W dalszym ciągu, niezależnie od tego w tym wyroku zawartych, na gruncie u.p.o.l. funkcjonują oba te pojęcia i należy je wyklądać w sposób odmienny. W przeciwnym razie, gdyby intencją Trybunału było uznanie, że wyłącznie grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej winny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawki najwyższej, to pogląd taki wyraziłby wprost w ww. orzeczeniu. Tego jednak nie uczynił, co uzasadnia - jak to wypowiedział również NSA w wyroku z dnia 8 lipca 2021 r. sygn. akt III FSK 3638/21 - konieczność dokonywania dodatkowych ustaleń w sytuacji, kiedy dana nieruchomość nie jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie wystarczy bowiem uznanie danej nieruchomości jako związanej z działalnością gospodarczą wyłącznie na tej podstawie, że jest ona w posiadaniu przedsiębiorcy.”.

Szczegółowo tę kwestię ocenił również NSA w wyroku sygn. akt III FSK 4061/21, który odnosząc się do wyroku TK 39/19 podkreślił, że zwroty użyte przez Trybunał „»niewykorzystywanych« oraz »niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi« zostały połączone funktorem koniunkcji »i«, co sugeruje konieczność łącznego uwzględniania tych wypowiedzi przy dokonywaniu analizy okoliczności faktycznych decydujących o rodzaju stosowanej stawki opodatkowania.”. Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się aby w wyniku wyroku wydanego przez Trybunał możliwe było rozszerzenie przypadków, w których stawki najwyższe nie znajdują zastosowania (art. 1a ust 2a upol) lub aby wyrok Trybunału Konstytucyjnego zastępował katalog wyłączeń określonych w wyżej wymienionym artykule. „Tego typu ingerencja w tekst ustawy, bez derogowania przepisu, wydaje się nieuzasadniona. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zwrot »niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej« nie powinien być odnoszony do uregulowanych wprost w ustawie podatkowej wyjątków od możliwości rozpoznania nieruchomości jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej (obecnie unormowanych w art. 1a ust. 2a u.p.o.l., a przed 1 stycznia 2016 r. w art. 1a ust. 1 pkt 3). Interpretacja dokonana przez Sąd konstytucyjny, który zdecydował o utrzymaniu przepisu w obrocie prawnym, nie może całkowicie wypaczać sensu i istoty analizowanej regulacji, zupełnie abstrahować od jej treści i nadawać całkowicie odmiennego znaczenia niż wynikające z tekstu ustawy. Stąd też zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego określenie »niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej« należy odnieść tylko do sytuacji nadzwyczajnych, gdy nieruchomość z przyczyn obiektywnych i niezależnych od podatnika nie może być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej i to z zastrzeżeniem dodatkowych warunków, o czym mowa w dalszej części uzasadnienia.”.

Kierując się wykładnią Naczelnego Sądu Administracyjnego tutejszy organ stwierdził na podstawie opisanego stanu faktycznego, że przedmiotowa nieruchomość wykazuje pośredni i potencjalny związek z działalnością gospodarczą. Pomimo, że w istocie nieruchomość nie wykazywała oznak zajęcia na prowadzenie działalności to została nabyta w ramach działalności gospodarczej do prowadzenia, której zawiązana została Spółka. Okoliczność tę potwierdza sam wnioskodawca wskazując na cel inwestycyjny, w którym nieruchomość została nabyta przez spółkę powiązaną, która następnie została przez niego przejęta.

Końcowo zauważyć należy, że związek z prowadzoną działalnością gospodarczą potwierdza sam wnioskodawca wskazując, że w okresie od kwietnia do maja 2020 r. omawiane budynki objęte były zwolnieniem z opodatkowania na podstawie uchwały nr XXI/560/20 Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 9 kwietnia w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu Covid-19. Przepisy uchwały dopuszczały zwolnienie od podatku na podstawie delegacji ustawowej dla rad gmin uprawniającej je do wprowadzenia w drodze uchwały, za część roku 2020 oraz za wybrane miesiące 2021 r. zwolnienia z podatku od nieruchomości: gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazanych grup przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Na podstawie przywołanych przepisów art. 15p ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, nie było możliwe zwolnienie innych gruntów budynków i budowli niż związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

dokument podpisała elektronicznie

Z up. PREZYDENTA

Izabela Piekelnik

Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018r., poz. 1302 z późn. zm). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 54 § 1 i § 2 cytowanej wyżej ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.