



[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Wrocław, 8 lipca 2025 r.

WPO-DNT.310.1.2.2025.PR
KOD PODATNIKA: [REDACTED]

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, art. 14c i art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111) po rozpatrzeniu wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego spółki [REDACTED] [REDACTED] który wpłynął 29 kwietnia 2025 r. w sprawie opodatkowania budynku według stawki dla budynków pozostałych od momentu faktycznego rozpoczęcia rozbiórki budynku (tj. od dnia dokonania pierwszego wpisu w dzienniku budowy) do momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego, organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy

za nieprawidłowe i stwierdza, że: od momentu faktycznego rozpoczęcia rozbiórki budynku (tj. od dnia dokonania pierwszego wpisu w dzienniku budowy) do momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego budynek winien zostać opodatkowany według stawki właściwej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

UZASADNIENIE

W dniu 29.04.2025r. (data wpływu do urzędu) Wnioskodawca złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, w sprawie zastosowania właściwej stawki podatku od nieruchomości dla budynku, będącego własnością Wnioskodawcy od

momentu faktycznego rozpoczęcia rozbiórki budynku (tj. od dnia dokonania pierwszego wpisu w dzienniku budowy) do momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego.

W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o wykładnię przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2025 poz. 707, dalej upol) poprzez odpowiedź na pytanie:

1. Czy Spółka, od momentu faktycznego rozpoczęcia rozbiórki budynku (tj. od dnia dokonania pierwszego wpisu w dzienniku budowy) do momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego, jest uprawniona do uiszczenia podatku od nieruchomości od rzeczonoego budynku według stawki dla budynków pozostałych, zamiast dotychczasowej stawki właściwej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej?

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, którego podstawowym przedmiotem działalności jest wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi. Dotychczas bieżące finansowanie Spółki zapewniały jej dochody z wynajmu powierzchni usługowo-handlowych oraz biurowych w posiadanym przez spółkę

Zarząd Spółki podjął decyzję w sprawie wyrażenia zgody na transakcje dotyczące sprzedaży istotnego aktywa Spółki, tj. rzeczowego [REDAKTOWANO] oraz o jego zamknięciu i podjęciu działań zmierzających do rozwiązania obowiązujących umów najmu, przyjmując ostateczny termin działalności [REDAKTOWANO], a następnie jego wyłączenie z użytkowania. Działalność [REDAKTOWANO] zakończona została w dniu zakończenia działalności ostatniego z najemców, czyli w dniu [REDAKTOWANO]. Decyzja ta wynikała m.in. z trudnej sytuacji rynkowej, bowiem Spółka - jako właściciel [REDAKTOWANO] narażona była na znaczną konkurencję ze strony podobnych obiektów działających już we Wrocławiu. Jednocześnie obowiązujący w latach 2020-2022 stan epidemii COVID-19 i problemy finansowe najemców skutkowały dodatkową presją na obniżenie czynszów i możliwością rozwiązywania umów najmu. Zyskowność Spółki zależy natomiast w znacznym stopniu od poziomu stawek czynszu na powierzchnie usługowe i biurowe w Polsce, w szczególności we Wrocławiu i jego okolicach.

Ponadto, jednym z aktualnych celów zawartych w strategii firmy [REDAKTOWANO] jedyne go akcjonariusza Spółki, jest dezinvestycja aktywów segmentu komercyjnego, który generuje bardzo niskie zwroty na kapitale, obejmująca również sprzedaż [REDAKTOWANO]. W związku z powyższym, rozpoczęto poszukiwania nabywcy [REDAKTOWANO].

W rezultacie, Uchwałą [REDAKTOWANO], Zarząd Spółki podjął decyzję w sprawie wyrażenia zgody na transakcje dotyczące sprzedaży istotnego aktywa Spółki, tj. rzeczonoego [REDAKTOWANO].

W kontekście niniejszego Wniosku, szczególnie istotny jest Warunek Zawieszający wskazany w pkt 10.1.2 Umowy Przedwstępnej, tj. wypowiedzenie lub rozwiązanie Umów Najmu w taki sposób, że na Datę Zamknięcia nie będzie obowiązywać żadna z Umów Najmu, a Pomieszczenia zostaną wydane przez Najemców Sprzedającym (co potwierdzą protokoły zdawczo-odbiorcze).

W tym miejscu należy wskazać również na Warunek Zawieszający z pkt. 10.1.5 Umowy Przedwstępnej zgodnie z którym Spółka ma dokonać rozbiórki części

██████████, a po zakończeniu takich prac rozbiórkowych dokona aktualizacji Rejestru Gruntów i Rejestru Budynków.

Ponadto, Strony ustaliły, że przy Zamknięciu Spółka podpisze Zgodę na Przeniesienie - Pozwolenie na Rozbiórkę 1, co oznacza podpisaną przez Spółkę nieodwołalną i bezwarunkową zgodę na przeniesienie na Kupującego Pozwolenia na Rozbiórkę 1 dotyczącego Budynku 1 wraz z należycie zawartą przez Spółkę umową cesji, na podstawie której Spółka przeniesie na Kupującego bez żadnego dodatkowego wynagrodzenia całość prac autorskich i zależnych do projektów rozbiórki stanowiących podstawę uzyskania Pozwolenia na Rozbiórkę 1 wraz z dokumentami potwierdzającymi umocowanie sygnatariuszy.

Decyzją nr ██████████. Prezydent Wrocławia udzielił pozwolenia na rozbiórkę ██████████ wraz z fundamentami (w dniu 25 grudnia 2024r. decyzja stała się ostateczna).

Zgodnie z dziennikiem budowy nr ██████████ w dniu 31 grudnia 2024r. dokonano pierwszego wpisu w dzienniku i tym samym rozpoczęto prace związane z rozbiórką budynku.

Ponadto, Wnioskodawca zaznacza, że na dzień sporządzenia niniejszego wniosku, nie osiąga już żadnych przychodów z dotychczas prowadzonej działalności na terenie ██████████, tj. z tytułu najmu powierzchni, jak również nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w przepisach o podatkach dochodowych od rzeczowego budynku.

W ocenie Wnioskodawcy, w przedstawionym okresie, budynek ██████████ nie jest i nie może być potencjalnie w żadnym stopniu wykorzystywany na prowadzenie działalności gospodarczej, do której został on przeznaczony i nie istnieje związek nieruchomości z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą w zakresie wynajmu powierzchni usługowo-handlowych. Tym samym zdaniem Wnioskodawcy zasadne jest opodatkowanie budynku ██████████ przy zastosowaniu stawki właściwej dla budynków pozostałych - od momentu faktycznego rozpoczęcia rozbiórki budynku do momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego względem rzeczowego obiektu, tj. wskutek jego sprzedaży.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznane zostały grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem art. 2a upol.

Wyłączenia wymienione w art. 1a ust. 2a upol, do którego odnosi się powyższa regulacja, dotyczą:

- 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 upol;
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których został wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 UPB, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

W tym miejscu Spółka przypomina, że art. 1a ust. 1 pkt 3 upol był przedmiotem wielu sporów interpretacyjnych, a także skargi konstytucyjnej, którą to Trybunał Konstytucyjny uznał za zasadną, orzekając w wyroku z dnia 24 lutego 2021r., sygn. akt. SK 39/19, że: „Art. 1a ust. 1 pkt 3 upol 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”.

Tym samym, w wyroku TK potwierdzono, że ocenianie majątku przedsiębiorcy jako związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą wyłącznie poprzez pryzmat „posiadania takiego majątku przez przedsiębiorcę” jest niewystarczające.

Skutkiem prawnym wydanego orzeczenia TK nie miała być całkowita eliminacja omawianego art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, lecz eliminacja jej błędnej i niekonstytucyjnej wykładni, która była wysoce niekorzystna dla podatników będących przedsiębiorcami. Aby uznać dany przedmiot opodatkowania za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (z zastrzeżeniami wymienionymi w art. 1a ust. 2a upol) musi on spełniać chociaż jedno z dwóch kryteriów:

- 1) faktycznie być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 upol, lub
- 2) potencjalnie może być wykorzystany do prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Natomiast zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym przez Wnioskodawcę, budynek [REDAKTOWANE] nie jest i potencjalnie nie może być w żadnym stopniu wykorzystywany na prowadzenie działalności gospodarczej, do której został on przeznaczony, tj. w zakresie wynajmu powierzchni usługowo-handlowych, jak i na prowadzenie jakiejkolwiek innej działalności, z racji ograniczeń związanych z zawartą umową przedwstępną sprzedaży nieruchomości.

W konsekwencji, zdaniem Wnioskodawcy, Spółka utraciła nawet potencjalną możliwość korzystania z budynku [REDAKTOWANE] zarówno z punktu widzenia fizycznego (jego konstrukcji i wyposażenia), ale także prawnego. Tym samym należy stwierdzić, że nie istnieje związek nieruchomości z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą. Co więcej, związek ten został zerwany w sposób trwały, ponieważ finalnie budynek zostanie sprzedany i utraci swój charakter, a Spółka nie wznowi w nim dotychczasowej działalności.

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowo-administracyjnego, organ podatkowy stwierdził że:

1. stanowisko Wnioskodawcy, w myśl którego budynek od momentu faktycznego rozpoczęcia rozbioru budynku (tj. od dnia dokonania pierwszego wpisu w dzienniku budowy) do momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego, powinien zostać opodatkowany według stawki dla budynków pozostałych, zamiast dotychczasowej stawki właściwej dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej **jest nieprawidłowe.**

W myśl 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.

Natomiast, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznane zostały grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a upol.

Wyłączenia wymienione w art. 1a ust. 2a upol, do którego odnosi się powyższa regulacja, dotyczą:

- 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 upol;
- 3) 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, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania;
- 4) gruntów:
 - a) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964r. - Kodeks cywilny, wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,
 - b) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w lit. a, konieczny dla zapewniania właściwej eksploatacji tych urządzeń,
 - c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w lit. a, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach-chyba, że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność, o której mowa w lit. a.

W tym miejscu należy wyjaśnić, że w dniu 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19 zapadł wyrok Trybunału Konstytucyjnego, wg którego za niekonstytucyjne należy uznać wykładnię artykułu 1a ust. 1 pkt 3 ustawy upol. Artykuł ten, rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku, budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku, 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.

Jak wywiódł Trybunał, w jego ocenie przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów i 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 Trybunał uznał za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. A zatem – jeśli dany przedmiot opodatkowania jest wykorzystywany lub potencjalnie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, jego opodatkowanie stawką najwyższą pozostaje w pełni uzasadnione.

W wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 4061/21) Naczelny Sąd Administracyjny odnosząc się do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt SK 39/19) ocenił, 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 2023 r. poz. 70 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 - 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”.

W celu precyzyjnego ustalenia stanu faktycznego opisanego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, tut. organ podatkowy wezwał Wnioskodawcę do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy budynek [REDAKTOWANE], o którym mowa we wniosku stanowi środek trwały Podatnika.

W odpowiedzi Wnioskodawca wskazał, iż budynek [REDAKTOWANE] stanowi dla Spółki nieruchomość inwestycyjną w ujęciu bilansowym, tj. w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu z sytuacji finansowej Spółki i od 2021r.

wykazywany jest w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w aktywach, w pozycji aktywa trwałe zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży. Zdaniem Wnioskodawcy na moment złożenia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji ww. budynek [REDAKTOWANE] stanowi nieruchomość inwestycyjną, wykazaną w pozycji aktywa trwałe zaklasyfikowane jako przeznaczone do sprzedaży i w ujęciu bilansowym nie stanowi środka trwałego Spółki. Spółka pragnie jednak zaznaczyć, że do czasu sprzedaży ww. budynku, będzie on widniał w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez Spółkę dla potrzeb podatkowych (co oznacza, że w ujęciu podatkowym jest nadal środkiem trwałym). Jednocześnie, pomimo wpisu do ww. ewidencji, Spółka nie dokonuje obecnie odpisów amortyzacyjnych od rzeczowego budynku.

Odnosząc się do tak przedstawionego stanu faktycznego w ocenie tut. organu Wnioskodawca nieprawidłowo zakwalifikował ww. budynek do przedmiotów opodatkowania, które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Spółka w zakresie stawki podatku niezasadnie podkreśla, że budynek [REDAKTOWANE] nie jest i nie będzie wykorzystywany w działalności średnio gospodarczej, co w jej ocenie wpływa na wysokość podatku.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, Spółka oceniła, że słuszne jest podejście, zgodnie z którym należałoby odróżnić dla celów zapłaty podatku od nieruchomości sytuację podatników posiadających nieruchomości i wykorzystujących je do prowadzenia działalności gospodarczej od sytuacji podatników, którzy posiadają nieruchomości, ale nie wykorzystują ich do prowadzenia działalności gospodarczej i nie będą mogli ich wykorzystać do tej działalności w przyszłości. Natomiast zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, budynek [REDAKTOWANE] nie jest i potencjalnie nie może być w żadnym stopniu wykorzystywany na prowadzenie działalności gospodarczej, do której został on przeznaczony, tj. w zakresie wynajmu powierzchni usługowo-handlowych, jak i na prowadzenie jakiegokolwiek innej działalności, z racji ograniczeń związanych z zawartą Umową Przedwstępną oraz trwającą rozbiórki budynku.

Zdaniem tut. organu Spółka błędnie opiera swoje stanowisko na twierdzeniu, że związek z działalnością gospodarczą został zerwany w momencie zakończenia działalności ostatniego z najemców, ponieważ Spółka nie wynajmuje obecnie lokali i nie ma możliwości podpisania nowych umów najmu, a przez to budynek nie może być potencjalnie wykorzystany w tym celu.

Teza ta wynika wprawdzie z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2021r. (sygn. akt III FSK 4061/21), który wskazuje, że za związane z działalnością gospodarczą można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika, które są w posiadaniu przedsiębiorcy oraz jednocześnie nieruchomości te są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. albo
- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności 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.

Jednakże wykładnia zaprezentowana przez Spółkę w opisanym stanie faktycznym nie może mieć zastosowania. Zgodzić należy się z wnioskodawcą, że opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorcy po 3 marca 2021 r. musi uwzględnić tezy zawarte w wyroku wydanym przez Trybunał Konstytucyjny sygn. akt SK 39/19. W uzasadnieniu tego wyroku Trybunał stwierdził m.in., 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.

Przykładowo 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 przywołanym już wyroku z 15 grudnia 2021 r., (III FSK 4061/21). W ocenie spółki [REDAKTOWANE] podlega opodatkowaniu niższą stawką podatku ponieważ podatnik będący przedsiębiorcą utracił źródło przychodów oraz realnie i potencjalnie możliwość wynajmu powierzchni biurowych oraz handlowych w związku z decyzją podjętą przez zarząd Wnioskodawcy oraz zarząd jedyne go akcjonariusza [REDAKTOWANE]

Analiza przywołanego wyroku NSA z 15 grudnia 2021 r., (sygn. akt III FSK 4061/21) wraz z uzasadnieniem nie potwierdza jednak słuszności stanowiska zaprezentowanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W pierwszej kolejności podkreślić należy, że Naczelny Sąd Administracyjny opierając się na wyroku Trybunału Konstytucyjnego sformułował przesłanki, w oparciu o które przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy opodatkować stawkami podatku przewidzianymi dla działalności gospodarczej. Będą to sytuacje, w których grunty budynki i budowle są własnością podatnika lub znajdują się w jego posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym. Z przywołanych wyżej przez Trybunał Konstytucyjny względów warunek posiadania przez przedsiębiorcę nie jest wystarczający do zastosowania wyższych stawek podatku. Z tego powodu Naczelny

Sąd Administracyjny określił jakie 3 dodatkowe warunki są do tego niezbędne wskazując, że:

1) nieruchomości muszą wchodzić 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, 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

- 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.

Oznacza to, że do opodatkowania w rozpatrywanym przypadku gruntu i budynku stawką najwyższą niezbędne jest aby przedmioty te były w posiadaniu przedsiębiorcy (lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) i dodatkowo wystąpiła co najmniej jedna z trzech sytuacji opisanych wyżej w pkt 1, 2, lub 3. Świadczy o tym użyty przez NSA w uzasadnieniu spójnik „lub” wyrażający alternatywę nierozłączną.

Istotą zagadnienia będącego przedmiotem zapytania wnioskodawcy jest ocena, czy budynek będący w posiadaniu przedsiębiorcy, który nie służy i nie jest obecnie wykorzystywany do prowadzenia działalności polegającej na wynajmie (a dodatkowo nie jest zdalny do potencjalnego wykorzystania w działalności wnioskodawcy w przyszłości) można wykluczyć z katalogu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 upol. W ocenie Wnioskodawcy za taką oceną przemawia i wystarczające jest wykazanie, że w budynku [REDAKTOWANE] rozwiązano wszystkie umowy z najemcami powierzchni handlowo-biurowych i rozpoczął się proces rozbiórki obiektu budowlanego, co z obiektywnych przyczyn uniemożliwia prowadzenie działalności Wnioskodawcy polegającej na wynajmie powierzchni. Odnosząc się do argumentacji Wnioskodawcy podkreślenia wymaga, że Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, którego podstawowym przedmiotem działalności jest wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi (PKD: 68.20.Z).

Z faktu tego należy wnioskować, że do prawidłowej oceny czy grunty i budynki wnioskodawcy są gruntami i budynkami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest wymagana ocena, czy nieruchomości ta jest bezpośrednio wykorzystana i zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. Tym bardziej nie jest wymagana ocena czy może być ona potencjalnie wykorzystana na prowadzenie tej działalności. W orzeczeniach wydanych z uwzględnieniem wyroku TK (sygn. akt SK 39/19) NSA wyraźnie różnicuje sytuację prawną przedsiębiorców, prowadzących działalność gospodarczą oraz podmiotów, które nie są przedsiębiorcami a działalność taką prowadzić mogą. W przypadku przedsiębiorców (jeżeli nie prowadzą innej działalności niż gospodarcza) oraz podmiotów, na przedsiębiorstwo których składają się składniki majątkowe podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, NSA zastrzega wyraźnie, że zaliczenie do przedmiotów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej powinno nastąpić „bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Analiza złożonego wniosku z którego wynika, że podstawowym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi (PKD: 68.20.Z) oraz, że nie prowadzi on innej działalności poza gospodarczą, a także wyjaśnień Spółki, że obecnie przygotowywana do sprzedaży nieruchomość jest aktywem inwestycyjnym dowodzi, że opisane grunty oraz budynki są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 2 pkt 3 upol. Ocena taka uwzględnienia wykładnię wynikającą z wyroku Trybunału Konstytucyjnego sygn. akt SK 39/19 oraz aktualną i ugruntowaną linię orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Przykładowo w wyroku NSA z dnia 11 października 2024r., sygn. akt III FSK 88/23, Sąd podkreśla, że stwierdzenie iż budynki "nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane. Trudno zgodzić się ze stanowiskiem Spółki, że opisany we wniosku proces przygotowania nieruchomości w celu jej sprzedaży odbywa się poza działalnością gospodarczą Spółki oraz, że opisane okoliczności potwierdzają zerwanie związku [REDAKTOWANE] z działalnością gospodarczą. Wnioskowanie takie tutejszy organ ocenia za niemające oparcia w obowiązujących przepisach, które pomija całość okoliczności sprawy. W sprawie jednoznaczne jest, że zamiar sprzedaży budynku [REDAKTOWANE], w świetle spadku rentowności, poprzedzony zgodą Rady Nadzorczej jedyne go akcjonariusza, wpisuje się w warunki prowadzenia działalności na rynku wynajmu nieruchomości. W szczególności obrót nieruchomościami inwestycyjnymi, które Wnioskodawca w polityce rachunkowości ujmuje jako aktywa, których wartość rośnie, nie może odbywać się bez związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez spółki prawa handlowego powiązane kapitałowo.

W związku z powyższym budynek [REDAKOWANE] winien zostać opodatkowany według stawki najwyższej do czasu wygaśnięcia obowiązku podatkowego.

W złożonym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego Wnioskodawca podkreśla, że zgodnie z art. 2 a Ordynacji podatkowej niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni rozstrzyga się na korzyść podatnika. W niniejszej sprawie nie wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do sposobu rozumienia regulacji podatkowych. Dokonana przez organ podatkowy wykładnia przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest prawidłowa i nie doprowadza do sprzecznych rezultatów, a konsekwencji pozwala na właściwe ich zastosowanie.

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

Pouczenie:

Zgodnie z art. 14 na § 1 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. 119 a;
 - 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. 14 na § 2 ordynacji podatkowej).

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław, w terminie 30 dni od doręczenia interpretacji. Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 53 §1 oraz art. 54 §1 i §2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.).

podpisano podpisem elektronicznym

Z up. PREZYDENTA
Sebastian Skurzewski
Z-ca Dyrektora Wydziału Podatków i Opłat

Sebastian
Skurzewski

Elektronicznie
podpisany przez
Sebastian Skurzewski
Data: 2025.07.08
13:46:07 +02'00'

