

- **zastosowanie niższych stawek podatku od nieruchomości u przedsiębiorców w okresie pandemii – Michał Nielepkowicz (Thedy)**

### **Wyrok WSA w Kielcach z 10 listopada 2022 r., I SA/Ke 406/22**

**Skarżąca była w analizowanym roku podatkowym przedsiębiorcą i wykorzystywała przedmiot opodatkowania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Ograniczeniom czasowym w jej prowadzeniu podlegali najemcy galerii handlowej, a nie sama spółka. Jak wyżej wskazano natomiast wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. do takiej sytuacji faktycznej oraz adekwatnej do niej interpretacji przepisów prawa materialnego nie odnosi się. Stanowisko organów nie pozostaje więc w sprzeczności z eksponowanym przez skarżącą wyrokiem. Zdaniem sądu, w stanie faktycznym sprawy, nie budzi wątpliwości zastosowanie do opodatkowania spornej nieruchomości stawek podatkowych dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

W wyroku z 24 lutego 2021 r. Trybunał wyraził pogląd, że "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 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 Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji".

Mimo zamieszczenia w ustawie podatkowej legalnej definicji zwrotu "związany z prowadzeniem działalności gospodarczej", prawidłowe odczytanie tego przepisu nadal nastęrcza szereg wątpliwości, czego do końca nie rozstrzygnął wskazywany eksponowany przez skarżącą wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. SK [...]. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK [...] (CBOS) wskazał, że w praktyce zasygnalizowany problem może być rozpatrywany w trzech wariantach:

1. podatnik jest przedsiębiorcą i poza działalnością gospodarczą nie realizuje żadnych innych zadań;
2. podatnik jest podwójnie identyfikowany (chodzi tu o sytuację, gdy podatnik będący przedsiębiorcą dysponuje jednocześnie składnikami majątkowymi [nieruchomościami], które nie są w żaden sposób powiązane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem ani działalnością gospodarczą, a są wykorzystywane w pozagospodarczej sferze aktywności podatnika, a nadto nie znajdują się w posiadaniu innego przedsiębiorcy [np. na podstawie umowy najmu, dzierżawy bądź bez tytułu prawnego], który zajmuje je na prowadzenie działalności gospodarczej);
3. podatnik nie jest przedsiębiorcą, lecz należąca do niego nieruchomość znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy, który zajmuje ją na prowadzenie działalności gospodarczej.

Istotne jest, że wyrok Trybunału z 24 lutego 2021 r. odnosi się do sytuacji, w której osoba podatnika podatku od nieruchomości może być identyfikowana podwójnie:

1. jako osoba fizyczna jest właścicielem (użytkownikiem wieczystym, posiadaczem samoistnym) nieruchomości powiązanych z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, a jednocześnie również nieruchomości zaliczanych do jej majątku osobistego, służących do realizacji innych celów niż działalność gospodarcza;
2. jako jednostka organizacyjna (w tym osoba prawna) jest właścicielem nieruchomości wykorzystywanych w ramach różnych form jej aktywności, a więc także zadań

niemieszczących się w sferze działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie powinna budzić wątpliwości teza, że okoliczność, że nieruchomości znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy, będącego jako jej właściciel (użytkownik wieczysty, samoistny posiadacz) podatnikiem, nie przesądza o możliwości zastosowania najwyższych stawek opodatkowania, jeżeli podmiot ten może być identyfikowany podwójnie, a więc również jako jednostka, w posiadaniu której znajdują się nieruchomości niepowiązane w żaden sposób z jego aktywnością gospodarczą. W odniesieniu do takich nieruchomości (gruntów, budynków, budowli służących innym celom niż gospodarcze, jeżeli takowe są wykonywane przez podatnika) sytuacja prawopodatkowa podatnika-przedsiębiorcy jest identyczna jak osoby niebędącej przedsiębiorcą.

(...) zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego określenie "niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej" należy odnieść tylko do sytuacji nadzwyczajnych. 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.

Sąd w składzie orzekającym w niniejszej sprawie aprobuje stanowisko wyrażone w powołanym orzeczeniu (...) Odnosząc powyższe rozważania do realiów rozpatrywanej sprawy należy wskazać, że niesporne są następujące okoliczności: skarżąca jest przedsiębiorcą prowadzącą działalność gospodarczą polegającą na wynajmowaniu i zarządzaniu nieruchomościami. Spółka m.in. wynajmuje powierzchnie budynku galerii S., stanowiącego jej własność. Budynek wchodzi do majątku przedsiębiorstwa skarżącej. W okresie lockdownu spółka nie rozwiązała (ponieważ ostały wprowadzone ograniczenia w zakresie możliwości wypowiedzenia takich umów) umów najmu pomieszczeń galerii. Nieruchomość jest wprowadzona do ewidencji środków trwałych. Ponadto koszty związane z eksploatacją galerii w latach 2020 – 2021 były zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

Mając powyższe na uwadze sąd stwierdza, że podstawa faktyczna opisanych rozstrzygnięć podatkowych nie odpowiada wskazanym przez Trybunał kryteriom istotnym dla zgodnej z Konstytucją wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Skarżąca była w analizowanym roku podatkowym przedsiębiorcą i wykorzystywała przedmiot opodatkowania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Ograniczeniem czasowym w jej prowadzeniu podlegali najemcy galerii handlowej, a nie sama spółka. Jak wyżej wskazano natomiast wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r. do takiej sytuacji faktycznej oraz adekwatnej do niej interpretacji przepisów prawa materialnego nie odnosi się. Stanowisko organów nie pozostaje więc w sprzeczności z eksponowanym przez skarżącą wyrokiem. Zdaniem sądu, w stanie faktycznym sprawy, nie budzi wątpliwości zastosowanie do opodatkowania spornej nieruchomości stawek podatkowych dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej stąd, wbrew twierdzeniom skarżącej, nie miał zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.

Dodatkowo należy wskazać, że z punktu widzenia podatku od nieruchomości opodatkowaniu podatkiem podlega nieruchomość, a nie działalność gospodarcza podatnika. Podatek od nieruchomości jako podatek o charakterze majątkowym płacony przez przedsiębiorcę nie nawiązuje do efektów ekonomicznych uzyskiwanych przez jej wykorzystywanie czy innych przeszkód i trudności w prowadzonej działalności gospodarczej z wykorzystaniem tej

nieruchomości. [...] trudności i ograniczenia w prowadzeniu działalności nie oznaczają ustania bytu prawnego i podatkowoprawnego przedsiębiorcy. Nie oznacza to również definitywnego zaprzestania działalności gospodarczej. W konsekwencji, fakt czasowych ograniczeń w działalności gospodarczej nie jest równoznaczny z utratą charakteru nieruchomości jako posiadanej przez przedsiębiorcę i nadal związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

### **Wyroki powiązane**

wyrok WSA w Poznaniu z 13.07.2022 r., sygn. akt I SA/Po 235/22

wyrok NSA z 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21

wyrok TK z 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)**

**Art. 1a ust. 1** Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...) **pkt 3)** grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a

### **Główne problemy**

1. Wyrok TK i stanowisko NSA.
2. Czasowe ograniczenia prowadzenia czy sezonowość działalności gospodarczej a okres pandemii i związane z nim zakazy prowadzenia działalności gospodarczej.
3. Ponoszenie kosztów i możliwość generowania przychodów a najwyższe stawki podatku od nieruchomości.