

Rodzaj dokumentu: Pisemna interpretacja przepisów prawa podatkowego
Sygnatura: DW.310.1.X.2014/2017.ML
Data: 29 grudnia 2017 rok
Organ wydający: Prezydent Miasta Leszna
Temat: Od kiedy powstaje obowiązek podatkowy od budynku oddanego do użytkowania w częściach oraz czy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle, tj. utwardzony i ogrodzony plac
Słowo kluczowe: Podatek od nieruchomości

PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Leszna, działając na podstawie art. 14c oraz 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zmianami),

postanawia:

uznać stanowisko **X**, przedstawione we wniosku z dnia 31 stycznia 2014 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości:

1. dotyczące momentu powstania obowiązku podatkowego w stosunku do budynku położonego w Lesznie ul. Y

- za prawidłowe w zakresie opodatkowania części mieszkalnej budynku,
- za nieprawidłowe w zakresie opodatkowania części niemieszkalnej.

2. dotyczące opodatkowania budowli (utwardzony i ogrodzony plac) przy budynku mieszkalnym położonym w Lesznie ul. Y - za prawidłowe.

UZASADNIENIE

X wnioskiem z dnia 31 stycznia 2014 r. zwróciła się do Prezydenta Miasta Leszna w trybie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

Organ podatkowy dnia 18.04.2014 roku wydał pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego, w której uznał stanowisko Spółki: - za prawidłowe w zakresie opodatkowania części mieszkalnej budynku; - za nieprawidłowe w zakresie opodatkowania części niemieszkalnej; - za nieprawidłowe w zakresie opodatkowania budowli. Wnioskodawca zaskarżył wydaną interpretację do WSA w Poznaniu, który wyrokiem z dnia 28 kwietnia 2015 r. (sygn.akt I SA/Po 98/15). Wnioskodawca w skardze kasacyjnej zarzucił przedmiotowemu wyrokowi naruszenie prawa materialnego, tj.:

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. a w zw. z art. 151 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 1 oraz art. 6 ust. 2 u.p.o.l., przez błędną wykładnię wyżej wymienionych przepisów i przyjęcie, że rozpoczęcie użytkowania budynku ostatecznie niewykończonego powoduje konieczność zapłacenia podatku od początku następnego roku i to ustalonego od całego budynku, co oznacza, że obowiązek ten dotyczy również tej części budynku, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania;

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 191 o.p., poprzez bezpodstawne uznanie, że budowa budynku mieszkalnego z częścią niemieszkalną (usługową) położonego w Lesznie przy ul. Y, została zakończona w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 1409 z późn. zm.; dalej jako "u.p.b.");

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. a w zw. z art. 151 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 oraz art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., przez ich błędną wykładnię i przyjęcie, że z przepisów tych wynika, iż sam fakt posiadania budynku, budowli lub gruntu przez przedsiębiorcę przesądza o uznaniu tych przedmiotów za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a tym samym jako podlegających podatku od nieruchomości.

Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 listopada 2017 roku sygn. akt **II FSK 2664/15** uchylona została w całości zaskarżona interpretacja Prezydenta Miasta Leszna z dnia 18 kwietnia 2014 roku nr DW.310.1.X.2014.ML. W uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny uznał za niezasadne dwa pierwsze zarzuty (dotyczące pytania nr 1), za zasadny natomiast Sąd uznał trzeci zarzut (dotyczący pytania nr 2). Zdaniem Sądu ogrodzenie i utwardzony plac nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż w podanym stanie faktycznym

zawartym we wniosku (str. 3 pierwszy akapit) wnioskodawca jednoznacznie wskazał, że "utwardzony i ogrodzony plac jest wykorzystywany dla celów mieszkaniowych.

Rozpatrując ponownie wniosek strony o wydanie interpretacji podatkowej, organ podatkowy uwzględnił, co następuje.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

X jest właścicielem nieruchomości położonej w Lesznie przy ulicy Y. Wybudowała budynek mieszkalny wielorodzinny „z częścią handlową na parterze”. Część mieszkalna budynku, tj. o powierzchni użytkowej,00 m² (..... m² powierzchnia użytkowa mieszkań i,... m² powierzchnia klatki schodowej) 3 kondygnacje, została oddana do użytkowania dnia 13 maja 2013 r. – decyzja nr ../.... /UŻ. Parter budynku o łącznej powierzchni użytkowej,00 m² pozostał nie wykończony (nie wykonano ścian działowych, instalacji wodociągowej i elektrycznej, centralnego ogrzewania). W dniu 3 stycznia 2014 r. Spółka uzyskała drugie pozwolenie na częściowe użytkowanie pomieszczeń na parterze od numeru 0,1 do numeru 0,7 (numeracja wg projektu budowlanego zamiennego) o powierzchni,00 m². Od dnia 2 lutego 2014 r. Najemca rozpocznie w nich działalność gospodarczą. Pozostała część parteru budynku ze względów technicznych nie jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej.

Budynek ten w ewidencji gruntów i budynków został sklasyfikowany jako mieszkalny. Przy budynku znajduje się utwardzony plac oraz ogrodzenie tego placu, które zdaniem spółki służą celom mieszkaniowym i tym samym nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Do wniosku o interpretację spółka załączyła decyzje Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego dla Miasta Leszna - pozwolenia na częściowe użytkowanie budynku mieszkalnego wielorodzinnego z usługami Nr ../..... /UŻ z dnia 13 maja 2013 r. - oraz Nr ../..... /UŻ z dnia 3 stycznia 2014 r.

W związku z powyższym wnioskodawca zwrócił się o zajęcie stanowiska w następującej kwestii:

Pytanie 1

Kiedy powstaje obowiązek podatkowy od części budynku, w którym do zakończenia całości inwestycji pozostały tylko i wyłącznie roboty wykończeniowe?

Pytanie 2

Czy spółka powinna opodatkować budowle tj. utwardzony i ogrodzony plac, znajdujące się na działkach nr ../.., ../..., ../..., ../... arkusz mapy .. ?

Podatnik stosownie do art. 14 b § 3 Ordynacji podatkowej przedstawił **własne stanowisko w sprawie oceny prawnej przedmiotowego stanu faktycznego**. Zdaniem Wnioskodawcy:

- 1) *moment powstania obowiązku podatkowego (pytanie 1): część mieszkalna budynku (oddana do użytkowania dnia 13.05.2013 r.) podlega opodatkowaniu od dnia 01.01.2014. r. natomiast część niemieszkalna o pow. m² przeznaczona na działalność gospodarczą (oddana do użytkowania dnia 03.01.2014. r.) podlega opodatkowaniu od 1 stycznia 2015 r., a część niemieszkalna powierzchni parteru (nie oddana do użytkowania) nie podlega opodatkowaniu, gdyż z przyczyn technicznych nie jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej.*
- 2) *opodatkowanie budowli (ogrodzony i utwardzony plac) – budowle te nie powinny być opodatkowane, gdyż wykorzystywane są do celów mieszkaniowych i tym samym nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Prezydent Miasta Leszna zważył, co następuje:

Zgodnie z art. 6. ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach *lokalnych* (Dz.U. z 2017, poz. 1785 ze zmianami) - dalej także jako u.p.o.l. lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych - *obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku*. Natomiast z ust. 2 cytowanego przepisu wynika, że: *jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem*.

Powyższe unormowanie określa moment powstania obowiązku podatkowego w stosunku do takich nowobudowanych przedmiotów opodatkowania, jak: budowla, budynek oraz część budynku, co do których budowa została ukończona, jak i do budynku oraz jego części, których budowa nie została zakończona, ale rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Z punktu widzenia powstania obowiązku podatkowego traktuje się na równi fakt ukończenia budowy oraz fakt rozpoczęcia użytkowania budynku lub jego części przed formalnym ukończeniem budowy.

Pytanie 1. w zakresie momentu opodatkowania budynku położonego w Lesznie ul. Y

Należy stwierdzić, że w świetle art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy od całości budynku mieszkalnego położonego w Lesznie ul. Y, powstał od dnia 1 stycznia 2014 r. Nie ulega bowiem wątpliwości, że budynek istnieje od 2013 r. Okoliczność ta wynika zarówno z treści wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, jak też z Ewidencji Gruntów i Budynków, w której zapisano „Rok zakończenia budowy 2013 r.”. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. 2017 r., poz. 2101) *podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Skoro budynek istnieje i skoro rozpoczęto jego użytkowanie przed jego ostatecznym wykończeniem to obowiązek podatkowy dotyczy całego budynku.*

Tym samym stanowisko podatnika w zakresie opodatkowania części mieszkalnej budynku (3kondygnacje bez parteru) od dnia 1 stycznia 2014 r. w wysokości 0,60 zł od 1 m² powierzchni jest prawidłowe.

Podatnik natomiast nieprawidłowo przyjmuje, że powierzchnia parteru nie będzie w 2014 r. podlegać opodatkowaniu ze względów technicznych. Stanowisko takie nie zasługuje na aprobatę.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym w 2014 r. – przepis uległ zmianie 1 stycznia 2016 r.), użyte w ustawie określenie: **grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej** - oznacza: *grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.*

Z treści cytowanego przepisu wynika, że nie ulega wątpliwości, iż w przypadku podatnika będącego przedsiębiorcą (spółka prawa handlowego niewątpliwie jest przedsiębiorcą) sam fakt

posiadania budynku implikuje obowiązek podatkowy według stawek dla przedmiotów opodatkowania związanych z działalnością gospodarczą. Przy czym w niniejszym przypadku budynek będący przedmiotem interpretacji (według oświadczenia podatnika) jest budynkiem mieszkalnym (jest wpisany do Ewidencji Gruntów i Budynków) i z tej przyczyny nie podlega opodatkowaniu jako związany z działalnością gospodarczą. Budynki mieszkalne lub ich części (nie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej) podlegają opodatkowaniu stawką **0,60 zł** od 1 m² powierzchni użytkowej – § 1 pkt 2 lit a) uchwały Nr XXI/335/2012 Rady Miejskiej Leszna z dnia 9 listopada 2012 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Dz. Urz. Woj. Wlkp. poz. 5253) w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Natomiast części budynku mieszkalnego zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej winny być opodatkowane - od 1 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło zajęcie powierzchni na działalność gospodarczą - stawką **19,26 zł /m²** – § 1 pkt 2 lit b) uchwały Nr XXI/335/2012 Rady Miejskiej Leszna w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości. Oznacza to, że parter budynku przy ul. **Y** w części zajętej na działalność gospodarczą w roku 2014 winien być opodatkowany stawką najwyższą, natomiast w części nie zajętej na działalność gospodarczą stawką jak dla budynku mieszkalnego od 1 stycznia 2014 r.

Zatem jeżeli powierzchnia budynku 101,00 m² (jak twierdzi podatnik) od dnia 2 lutego 2014 r. zajęta została na prowadzenie działalności gospodarczej, to powierzchnia ta **od 1 marca 2014r.** podlega opodatkowaniu stawką 19,26 zł /m².

Ponieważ, jak wyżej wskazano, omawiany budynek jest budynkiem mieszkalnym i jest wyłączony z zakresu pojęcia budynków związanych z działalnością gospodarczą, to nie ma do niego zastosowania wyłączenie związane ze stanem technicznym budynku, na które powołuje się podatnik we wniosku o interpretację. Na marginesie jedynie należy zauważyć, że gdyby wyłączenie to hipotetycznie miało zastosowanie, to i tak przedstawiony stan faktyczny dotyczący budynku przy ul. **Y** nie uprawniałby do uznania, że parter ze względów technicznych nie podlega opodatkowaniu stawką najwyższą.

Pojęcie "względów technicznych", o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015r.), nie zostało normatywnie zdefiniowane. W piśmiennictwie przyjmuje się, że odnosi się ono do stanu technicznego gruntu, budowli czy budynku. Oznacza to, że względy techniczne o których mowa we wskazanym powyżej przepisie, dotyczyć mogą wyłącznie okoliczności faktycznych niezależnych od woli przedsiębiorcy i wynikających ze złego stanu technicznego przedmiotu opodatkowania, których skutkiem jest brak możliwości wykorzystania nieruchomości dla celów gospodarczych z powodu niespełnienia

określonych wymogów technicznych. Nie świadczy bowiem o ich istnieniu ani fakt, że podatnik ze względów ekonomicznych czy organizacyjnych nie wykonał prac związanych z założeniem poszczególnych instalacji. Wada techniczna przesądzająca o zaistnieniu względu technicznego, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 omawianej ustawy podatkowej musi uniemożliwiać wykorzystanie gospodarcze budynku w jakiegokolwiek działalności, także w przyszłości. Wynikać może ze skażenia biologicznego, chemicznego, bądź z zaistnienia siły wyższej. Natomiast niewykorzystanie danych przedmiotów do prowadzonej działalności gospodarczej na skutek braku możliwości ich wykorzystania na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą z innych względów niż techniczne, taką okolicznością nie jest. (podobnie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 grudnia 2011 r. II FSK 1116/10 – www.orzeczeniainsa.gov.pl).

Na marginesie organ wskazuje, że na skutek zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawa ta nie zawiera już określenia „względny techniczny”, natomiast podobne wyłączenie z opodatkowania zawiera art.1 a ust. 2a. pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, iż 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 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.*

Pytanie 2. w zakresie opodatkowania budowli (utwardzony i ogrodzony plac) przy budynku mieszkalnym położonym w Lesznie ul. Y.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Odnosząc się do kwestii opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – należy zauważyć, że ustawodawca uzależnił w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wysokość stawek podatku od nieruchomości w przypadku gruntów i

budynków od sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania. Dodatkowo w przypadku budowli w ogóle zrezygnował z ich opodatkowania jeżeli nie wykazują one związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, na co wskazują sformułowania zamieszczone zarówno w art. 1a ust. 1 pkt 3 jak i w cytowanym wyżej art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepisy te wymagają, aby budowle lub ich części związane były z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do art. art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r.) 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 wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych;

Jednakże w świetle aktualnego orzecznictwa, o tym czy dana budowla podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie może decydować sam fakt posiadania jej przez podmiot będący przedsiębiorcą. Istotny jest bowiem także sposób w jaki faktycznie jest wykorzystywana, w tym przede wszystkim do działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorcę.

Uwzględniając stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w wyroku z dnia 23 listopada 2017 roku sygn. akt II FSK 2664/15 należy podkreślić, że organ interpretacyjny jest w niniejszej sprawie związany wskazanym przez wnioskodawcę, stanem faktycznym iż budowle w postaci "utwardzonego i ogrodzonego placu" służą celom mieszkalnym i nie służą celom prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie natomiast z wyrokiem NSA z dnia 28 lipca 2016 r. – sygnatura akt II FSK 1795/14) opodatkowanie podatkiem od nieruchomości nie dotyczy budowli zlokalizowanych na gruntach, które należy traktować jako związane z budynkami mieszkalnymi, nawet jeśli nie stanowią części składowej lokali mieszkalnych, ale których przeznaczenie wiąże się z realizacją potrzeb mieszkaniowych i które nie są one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Spółka wyraźnie wskazała, że znajdujące się na należącym do niej terenie – budowle służą zaspakajaniu potrzeb mieszkaniowych. Zatem należy przyjąć, że skoro wskazane we wniosku budowle, położone są na gruntach związanych z budynkami mieszkalnymi i służą wyłącznie zaspakajaniu potrzeb mieszkaniowych, to nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, przewidzianym dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, mimo, że są w posiadaniu przedsiębiorcy.

Wobec powyższego należy podzielić stanowisko wnioskodawcy, że jeżeli budowle w postaci "utwardzonego i ogrodzonego placu" są zlokalizowane na gruncie związanym z budynkiem mieszkalnym i nie są wykorzystywane dla prowadzenia działalności gospodarczej, a ich przeznaczenie wiąże się z realizacją potrzeb mieszkaniowych, to nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przewidzianym dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej

/-/ z up. Prezydent Miasta Leszna

Barbara Mikołajczak
NACZELNIK
WYDZIAŁU PODATKOW I OPŁAT

Pouczenie

Na indywidualną interpretację podatkową zgodnie z art. 14c § 3 Ordynacji podatkowej przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu. Zgodnie z art. 52 § 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Prezydenta Miasta Leszna do usunięcia naruszenia prawa w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dnia od dnia wniesienia tego wezwania.

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia 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 (art. 14k § 1 o. p.).

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14 i § 3 o. p.).