

PREZYDENT MIASTA POZNANIA
URZĄD MIASTA POZNANIA
Wydział Finansowy
Stanowisko ds. prawno-podatkowych
60-823 Poznań, ul. Słowackiego 22
tel. (61) 878-46-38

Poznań, 21 lutego 2017 r.

Znak sprawy: Fn-XIV.310. .2017
L: 21021702859

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2017 r. poz. 201), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 28 listopada 2016 r. (data wpływu do organu podatkowego) w zakresie właściwej stawki podatku od nieruchomości mającej zastosowanie do opodatkowania lokali niemieszkalnych znajdujących się w wybudowanym przez Wnioskodawcę budynku mieszkalnym (hal garażowych)

postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku **za nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 28 listopada 2016 r. wpłynął wniosek o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego co do zakresu i sposobu stosowania przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm. - dalej zwana u.p.o.l.), w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości lokalu niemieszkalnego - hali garażowej.

Przedstawiono następujący opis stanu faktycznego:

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego – spółką komandytową, prowadzącą działalność deweloperską polegającą na inwestowaniu w budowę nieruchomości z

przeznaczeniem na sprzedaż. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej zajmuje się prowadzeniem projektów obejmujących budowę osiedli mieszkaniowych (budynków wielomieszkaniowych wraz z podziemnymi halami garażowymi) oraz sprzedażą lokali znajdujących się w tych osiedlach.

Spółka jest współwłaścicielem nieruchomości gruntowej położonej w . Na działce tej Wnioskodawca wybudował (zlecił wybudowanie) zespół 6 budynków mieszkalnych, w których znajdują się także lokale usługowe. Na kondygnacji podziemnej znajduje się jedno, wspólne dla tych wszystkich budynków pomieszczenie będące halą garażową. W rezultacie, cały zespół budynków w kartotece budynków ujmowany jest jako jeden budynek.

Przedmiotowe budynki, zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych uznawane są za budynki mieszkalne, zaliczane do grupy 112, klasy 1122 tej Klasyfikacji – „Budynki o trzech i więcej mieszkaniach”, gdyż ponad 50% ich powierzchni użytkowej przeznaczone jest na cele mieszkaniowe.

Budynki, a więc i znajdujące się w nich poszczególne lokale (mieszkaniowe, użytkowe), komórki lokatorskie i miejsce garażowe w hali garażowej przeznaczone są na sprzedaż. Wybudowane przez Spółkę budynki mieszkalne i niemieszkalne nie są przez Spółkę wynajmowane, ani w żaden inny sposób wykorzystane w prowadzonej przez Spółkę działalności gospodarczej.

W budowanych budynkach, obok lokali mieszkalnych wraz z przynależnymi do nich komórkami lokatorskimi, ustanawiana jest również odrębna własność lokali o innym przeznaczeniu niż mieszkalne, tj. lokali użytkowych, komórek lokatorskich oraz garażu.

Aktem notarialnym ustanowiono odrębną własność lokalu niemieszkalnego – hali garażowej, z którym to lokalem związany jest udział w części nieruchomości wspólnej, to jest działkach gruntu oraz w częściach wzniesionych na tym gruncie budynku i urządzeniach, nie służących wyłącznie do użytku właścicieli lokali. W hali garażowej znajdują się miejsca postojowe, komórki lokatorskie i rowerownie (komórki lokatorskie o charakterze rowerowni).

Spółka nie wykorzystuje żadnego lokalu w przedmiotowych budynkach, w tym również wyodrębnionej jako odrębny lokal hali garażowej, ani żadnej części tych budynków, w ramach przysługujących jej udziałów, do faktycznego prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Hale garażowe w budynkach mieszkalnych wielorodzinnych już wybudowanych, tak samo jak i lokale mieszkalne nie mogą – ze względów technicznych – służyć Spółce do prowadzenia w nich działalności gospodarczej, polegającej na budowie i sprzedaży budynków (wyodrębnionych lokali w budynkach wielomieszkaniowych).

W związku z przeznaczeniem powyższych lokali (mieszkalnych i niemieszkalnych, w tym także przedmiotowej hali garażowej) do sprzedaży, zarówno dla celów podatku dochodowego jak i rachunkowych stanowią one towary handlowe. Spółka nie ujmuje ich w ewidencji środków trwałych na potrzeby podatku dochodowego.

Spółka sprzedaje udziały we współwłasności wskazanej hali garażowej na rzecz nabywców lokali mieszkalnych bądź usługowych znajdujących się w budynkach. Nabywca lokalu mieszkalnego nie jest jednak zobligowany do nabycia współudziału w hali garażowej. Co istotne, nabywca udziału we współwłasności hali garażowej oprócz powiązanego prawa do korzystania z określonego miejsca postojowego, nabywa też prawo do wspólnego korzystania z części wspólnych hali, np. strefy komunikacyjne, z których równocześnie korzystają także inni współwłaściele.

Do czasu sprzedaży wszystkich lokali mieszkalnych, lokali usługowych, oraz udziałów we współwłasności hali garażowej Wnioskodawca pozostaje, odpowiednio, ich właścicielem lub

współwłaścicielem i zobowiązany jest do płacenia od ich powierzchni podatku od nieruchomości w odpowiedniej stawce na rzecz organu podatkowego – Prezydenta Miasta Poznania. Z przypadającym na Spółkę udziałem we współwłasności hali garażowej związane jest prawo do wyłącznego korzystania z określonych miejsc postojowych „niesprzedanych” jeszcze nabywcom, a także prawo do współużytkowania, równocześnie z pozostałymi współwłaścicielami, części wspólnych hali garażowej, takich jak strefy komunikacji.

Do opisanego stanu faktycznego zadano następujące pytanie:

Czy w przedmiotowym stanie faktycznym, lokal niemieszkalny w budynku mieszkalnym – hala garażowa, stanowiąca dla Spółki towar handlowy przeznaczony do sprzedaży, która nie została zajęta przez nią na prowadzenie działalności, znajdującej się w budynku mieszkalnym, stanowiącym własność lub współwłasność Spółki, powinna być opodatkowana stawką podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części pozostałych, określoną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit e) ustawy u.p.o.l.?

Wobec zadanego pytania przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Spółki w przedstawionym stanie faktycznym do hali garażowej, będącej lokalem niemieszkalnym w budynku mieszkalnym, w której Wnioskodawca jest właścicielem, a po sprzedaży pierwszego udziału we współwłasności współwłaścicielem, nie zajętej (nie wykorzystanej) przez Spółkę do prowadzenia działalności gospodarczej lecz stanowiącej towar handlowy, zastosowana powinna być stawka właściwa dla części budynków pozostałych, wskazana w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l.

Wnioskodawca w uzasadnieniu swojego stanowiska wskazał, że w przedstawionym stanie faktycznym zastosowanie mógłby mieć potencjalnie stawki podatku od nieruchomości właściwe dla:

- budynków mieszkalnych lub ich części (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l.
- budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l.
- budynków lub ich części pozostałych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l.

Wnioskodawca podkreślił, że art. 1a ust. 2a u.p.o.l. wyraźnie wyłącza jednak z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej budynki mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami.

W konsekwencji, w świetle literalnego brzmienia art. 1a ust. 2a pkt 1) u.p.o.l. budynki mieszkalne (więc także lokale będące ich częścią, niezależnie od tego, czy została ustanowiona dla nich odrębna własność – przepis ten bowiem nie stawia takiego warunku) nie mogą być uznane za przedmiot opodatkowania, jakim jest budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zdaniem Wnioskodawcy o tym, czy jest budynkiem mieszkalnym, czy też budynkiem innym, niemieszkalnym, decydują inne jego cechy i sposób wykorzystania. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma zaklasyfikowanie danego budynku zgodnie z Polską Klasyfikacją Obiektów Budowlanych. Zgodnie z nią, za mieszkalne uznawane są budynki, w których ponad 50% powierzchni użytkowej przeznaczone jest na cele mieszkaniowe, a dla tej klasyfikacji nie ma znaczenia, czy w budynku ustanowiono prawnie odrębną własność jakichkolwiek lokali. Spółka uznaje, że stawka właściwa dla budynków związanych z działalnością gospodarczą dotyczy tylko i wyłącznie tych budynków mieszkalnych bądź części budynków mieszkalnych, które zostały faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Spółka wskazała, że w jej ocenie, aby budynek mieszkalny lub jego część mogły być opodatkowane stawką właściwą dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, muszą być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie tylko znajdować się w posiadaniu przedsiębiorcy.

Zdaniem Spółki przedmiotowa hala garażowa z miejscami postojowymi przeznaczonymi do sprzedaży, w której spółka nie prowadzi działalności gospodarczej (nie ujęta przez Wnioskodawcę w ewidencji środków trwałych ani faktycznie nawet nie zajęta na prowadzenie działalności), będąca towarem handlowym, podlega opodatkowaniu stawką podatku od nieruchomości ustalaną dla pozostałych budynków lub ich części zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l. nie zaś stawką właściwą dla budynków związanych z działalnością gospodarczą (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l.)

Wnioskodawca na poparcie swoich twierdzeń przytoczył orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

W myśl art. 14b § 1 i 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (t. j.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 - dalej "Ordynacja podatkowa") minister właściwy do spraw finansów publicznych, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna winna zawierać ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji.

Stanowisko przedstawione przez Spółkę jest nieprawidłowe.

Na wstępie należy pokrótce przedstawić reguły opodatkowania lokali niemieszkalnych - hal garażowych, znajdujących się w budynkach mieszkalnych, gdyż ich opodatkowanie przysparzało najwięcej problemów oraz zmian w tym zakresie, które nastąpiły wraz z początkiem tego roku.

Uchwałą 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lutego 2012 r. II FPS 4/11 przesądzono, że „w świetle art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm. dalej „u.p.o.l.”) garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e tej ustawy”. Naczelny Sąd

Administracyjny uzasadniając swoje stanowisko wskazał, że „garaż stanowiący część budynku mieszkalnego, będący odrębną nieruchomością, stanowi odrębny przedmiot opodatkowania co wynika z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Na podstawie tego przepisu, w powiązaniu z treścią art. 3 ust. 5 tej ustawy, nieruchomość lokalowa została uznana za odrębny przedmiot opodatkowania. Odrębność ta (od innych części budynku) pozwala na różne opodatkowanie, w zależności od charakteru lokalu, który może być mieszkalny, pozostały bądź przeznaczony na działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5 ust. 1 tej ustawy. Pogląd ten zyskał aprobatę w piśmiennictwie (por. L. Etel: Podatek od lokali garażowych, "Finanse Komunalne" 2011, nr 5, s. 33-38)."

Mimo podjęcia przedmiotowej uchwały nadal duże problemy interpretacyjne sprawiało rozstrzygnięcie kwestii stosowania właściwej stawki w przypadku, kiedy właścicielami udziałów w lokalu niemieszkalnym – hali garażowej były zarówno podmioty nie prowadzące działalności gospodarczej, jak i przedsiębiorcy, przy czym rozstrzygnięcie dotyczyło już tylko wyboru pomiędzy stawką „pozostałą” a stawką właściwą dla budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą. Szczególne wątpliwości powodowały sytuacje, gdy spośród 100 współwłaścicieli tylko jeden z nich był przedsiębiorcą i wykorzystywał to miejsce postojowe w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej np. do parkowania służbowych samochodów, parkowania samochodów klientów. W tej sytuacji mając na uwadze literalne brzmienie przepisów u.p.o.l. można byłoby przyjąć iż cała powierzchnia użytkowa takiego lokalu podlegała opodatkowaniu stawkami najwyższymi (por. L. Etel „Opodatkowanie garażu stanowiącego nieruchomość lokalową w budynku mieszkalnym” s. 7 *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* styczeń 2016) Prezydent Miasta Poznania, jak i większość organów podatkowych, mając na uwadze dyrektywę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników, przyjął jednak za zasadne opodatkowane takich hal garażowych stawką właściwą dla budynków pozostałych.

Nadmienić przy tym należy, że w ostatnim czasie, w wyroku z dnia 10 lutego 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny (II FSK 31/13) stanął na stanowisku, które dopuszczało możliwość, w przypadku gdy można wydzielić część garażu będącego w posiadaniu przedsiębiorcy, opodatkowane z podziałem na stawki właściwe dla poszczególnych podmiotów, a wynikające bądź to z lit. b, bądź z lit. e, art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.. Stanowisko to znalazło poparcie w doktrynie (por. L. Etel „Opodatkowanie garażu stanowiącego nieruchomość lokalową w budynku mieszkalnym” s. 8 *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* styczeń 2016).

Z początkiem 2016 roku wprowadzono zmianę polegającą na dodaniu do art. 3 u.p.o.l. ustępu 4a, który otrzymał następujące brzmienie: „zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, o której mowa w ust. 4, nie stosuje się przy współwłasności w częściach ułamkowych lokalu użytkowego - garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym wraz z gruntem stanowiących odrębny przedmiot własności. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności. Przepisu art. 6 ust. 11 nie stosuje się.” Tym samym od 1 stycznia 2016 r. wprost dopuszczono możliwość opodatkowania współwłaścicieli poszczególnych udziałów w garażu wielostanowiskowym w budynku mieszkalnym. Podatnicy są zobowiązani w przypadku posiadania tego typu udziału do podania w deklaracjach przypadającej na nich powierzchni użytkowej lokalu niemieszkalnego - hali garażowej, udziału w gruncie oraz w częściach wspólnych budynku. Udział ten pozwala zatem na ustalenie powierzchni lokalu i gruntu, za którą podatek ma zapłacić każdy współwłaściciel.

Następnie, na poparcie stanowiska organu podatkowego, należy przytoczyć obowiązujące regulacje prawne oraz ich zastosowanie w niniejszym stanie faktycznym.

Zgodnie ustawą o podatkach i opłatach lokalnych powierzchnie budynków lub ich części opodatkowane są według różnych stawek podatku od nieruchomości, to jest w zależności od ich funkcji. Stawki te są wymienione odpowiednio pod literami od a do e pkt 2 ust. 1 art. 5 u.p.o.l. Stawka pod literą a odnosi się do powierzchni budynków mieszkalnych lub ich części,

a stawka określona literą b odnosi się do powierzchni budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz do powierzchni budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Stawka określona literą c odnosi się do powierzchni budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, stawka określona literą d odnosi się do powierzchni budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, a stawka określona lit e odnosi się do powierzchni budynków pozostałych lub ich części, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego.

Jak wynika z powyższego, ustawodawca nie wprowadził odrębnej stawki dla garaży, co oznacza, że zastosowanie odpowiedniej stawki podatku od nieruchomości uzależnione jest od wystąpienia w konkretnym przypadku określonego stanu faktycznego i prawnego.

W opisanym we wniosku stanie faktycznym Spółka podaje, że hale garażowe stanowią nieruchomość odrębną od wielorodzinnych budynków mieszkalnych, pod którymi są położone. W myśl art. 2 ust. 1 u.p.o.l. lokal garażowy stanowiący samodzielny w sensie prawnym nieruchomość jest odrębnym od budynku, w którym się znajduje, przedmiotem podatku od nieruchomości. Do takiego wniosku prowadzi analiza art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. określającego zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, w którym ustawodawca stanowi o „częściach” budynku. Wskazaną interpretację potwierdza wyrok NSA z dnia 27 marca 2015 r. (II FSK 590/13), w którym Sąd uznał, że w sytuacji, gdy garaż został wyodrębniony jako lokal o innym niż mieszkalny przeznaczeniu, stanowiącym odrębną nieruchomość i odrębny przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu budynku lub jego części (mieszkalnego bądź pozostałego). Podlega on opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako samodzielny przedmiot.

Spółka w opisie stanu faktycznego potwierdza, że hale garażowe stanowią nieruchomość odrębną od wielorodzinnych budynków mieszkalnych, pod którymi są położone, a więc mogą stanowić odrębny od budynku przedmiot opodatkowania, do którego znajdują zastosowanie inne stawki podatkowe, w zależności od sposobu ich wykorzystywania.

Dodatkowo organ podatkowy wskazuje, że pośrednio dopuszczalność odrębnego opodatkowania lokali wyodrębnionych prawnie z budynku wynika także z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. W przepisie tym jest mowa o lokalach, lecz odnosi się on zarówno do lokali mieszkalnych, jak i niemieskalnych. Skoro dopuszczalne jest odrębne opodatkowanie lokali w budynku, to nie ma przeszkód, aby te odrębne przedmioty opodatkowania były opodatkowane z zastosowaniem różnych – właściwych dla konkretnych przedmiotów opodatkowania stawek. Wynika z tego, że hale garażowe wyodrębnione jako samodzielne lokale niemieskalne mogą być odrębnymi nieruchomościami, które stanowią odrębne od innych części budynku przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Potwierdzeniem dla powyższej interpretacji jest także stanowisko zawarte w uchwale NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (II FPS 4/11), w której Sąd stwierdził, że odrębność od innych części budynku pozwala na różne opodatkowanie w zależności od charakteru lokalu, który może być mieszkalny, pozostały lub przeznaczony na działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Należy przyjąć, że tylko lokale mieszkalne wraz z pomieszczeniami przynależnymi opodatkowuje się wg stawek właściwych dla „budynków lub ich części mieszkalnych”. Natomiast lokale inne niż mieszkalne, wyodrębnione prawnie - zgodnie z przeznaczeniem, a więc m.in. lokale garażowe, jeśli są we władaniu przedsiębiorcy, powinny być opodatkowane stawką jak dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub według stawek pozostałych w innych przypadkach.

Zgodnie z obowiązującym brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się „grunty, budynki i

budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a tego artykułu". Ustęp 2a art. 1a ustawy stanowi zaś, że do gruntów, budynków i budowli związanych z działalnością gospodarczą nie zalicza się między innymi budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami. Z treści tej definicji wynika, że „gruntami, budynkami, budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej” są co do zasady wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, chyba że:

- budynek jest mieszkalny, a grunt jest związany z tym budynkiem,
- grunty są wymienione w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d czyli są gruntami pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych,
- grunty są niezabudowane i objęte obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji (Dz. U. Poz. 1777) i położone na terenach, dla których miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową, usługową albo zabudowę o przeznaczeniu mieszanym obejmującym wyłącznie te rodzaje zabudowy, jeżeli od dnia wejścia w życie tego planu w odniesieniu do tych gruntów upłynął okres 4 lat, a w tym czasie nie zakończono budowy zgodnie z przepisami prawa budowlanego,
- wobec budynków, budowli lub ich części została wydana decyzja ostateczna 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 ze zm.) lub ostateczna decyzja organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich część z użytkowania.

Przywołane powyżej przepisy potwierdzają, że co do zasady grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to takie, które są w posiadaniu przedsiębiorcy. Wbrew twierdzeniom Spółki, nie jest tu konieczne spełnienie przesłanki „zajęcia” na prowadzenie działalności gospodarczej, która to przesłanka jest wymagana w przypadku opodatkowania budynków mieszkalnych stawką najwyższą, jako zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 pkt 2 b u.p.o.l. W przypadku lokali niemieszkalnych, a więc również hali garażowej, wystarczy, że zostanie spełniona przesłanka „związania z prowadzoną działalnością gospodarczą”, czyli de facto posiadania przez przedsiębiorcę (art. 5 ust. 1 pkt 2 b u.p.o.l. w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

W niniejszym stanie faktycznym nie ulega wątpliwości, że Spółka jest przedsiębiorcą, a lokal użytkowy tj. hala garażowa będący „wyodrębnioną częścią nieruchomości” jest w posiadaniu przedsiębiorcy. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. działalność gospodarcza oznacza działalność, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.). Stosownie zaś do treści art. 2 tej ustawy, działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Działalność budowlana i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek wykonywana przez Spółkę, w pełni realizuje definicję działalności gospodarczej.

Spółka wskazuje, że nie wykorzystuje wyodrębnionej jako odrębny lokal hali garażowej, w ramach przysługujących jej udziałów, do faktycznego prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Została ona wybudowana pod budynkami mieszkalnymi w celu zapewnienia miejsc postojowych właścicielom lokali mieszkalnych znajdujących się w w/w budynkach. Zdaniem organu podatkowego nie ulega jednak wątpliwości, iż posiadane z przez Spółkę udziały w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość związane są bezpośrednio z jej zarobkową działalnością wytwórczą i budowlaną polegającą na budowie nieruchomości, w tym lokali będących garażami, które następnie oferowane są do sprzedaży. Miejsca

garażowe oferowane na sprzedaż stanowią efekt końcowy procesu budowlanego. Gdyby Spółka nie wykorzystywała hal garażowych w toku prowadzonej działalności gospodarczej, jako towaru handlowego, to miejsca postojowe nie stanowiłyby produktów przeznaczonych na sprzedaż, lecz Spółka wybrałaby inną formę statusu prawnego dla tych lokali (np. przynależność). Pamiętać należy, że skoro cała hala garażowa w sensie prawnym została wyodrębniona jako odrębny lokal użytkowy, to zgodnie z prawem nie stanowi ona już części budynku mieszkalnego, co pozwalałoby na opodatkowanie jej stawką od budynków mieszkalnych lub ich części, lecz jest odrębnym przedmiotem opodatkowania. Odrębność ta pozwala na różne opodatkowanie w zależności od charakteru lokalu. W przedstawionym stanie faktycznym lokal ten ma charakter niemieszkalny (użytkowy), co oznacza, że podlega opodatkowaniu, jako część budynku niemieszkalnego, a nie jako część budynku mieszkalnego.

Z powyższego wynika, że na podstawie obowiązującego brzmienia przepisów, gdy przedsiębiorca posiada budynki lub ich części i nie są to budynki lub ich części mieszkalne, to do opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości zawsze należy stosować stawkę od budynków „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”, chyba że wystąpią wyjątki, o których mowa w art. 1a ust. 2a u.p.o.l. Aby możliwym byłoby więc zastosowanie dla budynków lub ich części niemieszkalnych posiadanych przez przedsiębiorcę stawki dla budynków pozostałych należałoby wykluczyć, że są one związane z prowadzeniem działalności. Oznacza to, że Spółka musiałaby wykazać, że w stanie faktycznym zachodzą wyjątki, o których mowa w art. 1a ust. 2a u.p.o.l., co w niniejszej sprawie nie ma miejsca.

Organ podatkowy jeszcze raz wskazuje, że w definicji nieruchomości związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą ustawodawca nie zawarł warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, wystarczy sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę. Oznacza to, że nawet nieruchomości niewykorzystywane w danej chwili do prowadzenia działalności, a będące w posiadaniu przedsiębiorcy, należy uznać za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Należy uznać więc, że spełniony jest warunek wskazany w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. „związania z prowadzeniem działalności gospodarczej”, w sytuacji gdy przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), który prowadzi działalność gospodarczą w zakresie budowy budynków, a w tym także znajdujących się w nich lokali, stanowiących odrębne nieruchomości, które zarobkowo sprzedaje w sposób zorganizowany i ciągły (art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.).

W tym momencie organ podatkowy pragnie odnieść się do orzecznictwa sądowego przywołanego przez Spółkę w uzasadnieniu wniosku o interpretację. Jeśli chodzi o orzeczenia NSA z dnia 22 lipca 2009 r. (II FSK 460/08), z dnia 23 maja 2013 r. (II FSK 1880/11), z dnia 26 marca 2015 r. (II FSK 883/13), z dnia 17 lipca 2014 r. (II FSK 1840/12) oraz orzeczenie WSA w Szczecinie z dnia 19 maja 2011 r. (I SA/Sz 144/11), orzeczenie z WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2010 r. (III SA/Wa 2114/10) i z orzeczenie WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2016 r. (I SA/OI 808/15), to należy wskazać, że wyroki te zostały wydane w oparciu o przepisy prawne w brzmieniu sprzed nowelizacji. W orzeczeniach tych sądy analizowały pojęcie „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” i słusznie poniekąd dochodziły do wniosku, że zajęcie polega na rzeczywistym wykorzystywaniu nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej. Rozważania te są jednak bezprzedmiotowe dla niniejszej sprawy, ponieważ, jak zostało wykazane powyżej, w aktualnym stanie prawnym wystarczy wykazanie, że budynki niemieszkalne są w posiadaniu przedsiębiorcy i nie zachodzą wyjątki z art. 1a ust. 2a u.p.o.l. Przywołane przez Spółkę orzeczenie NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (II FPS 4/11) również oparte jest o stan prawny sprzed nowelizacji u.p.o.l. zmieniającej art. 1a ust. 3 pkt 3. NSA w wyroku tym rozważa, czy wobec garażu stanowiącego przedmiot odrębnej własności usytuowanego w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, należało zastosować stawkę podatku od nieruchomości przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., czyli jak dla budynków lub ich części

pozostałych, czy też właściwa powinna być stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a przewidziana dla budynków lub ich części mieszkalnych. W orzeczeniu tym NSA w ogóle nie bada kwestii opodatkowania garażu jak za budynek związany z prowadzoną działalnością, a skupia się na analizie, statusu prawnego garażu i jego odrębnego opodatkowania niezależnie od opodatkowania budynku mieszkalnego. Dla niniejszej sprawy orzeczenie to jest ważne o tyle, że potwierdza, jeszcze na podstawie poprzedniego stanu prawnego, że hale garażowe stanowiące odrębną od budynku własność są oddzielnym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym momencie należy przywołać stanowisko zawarte w glosie B. Pahla do powołanego wyroku, w której autor stwierdza: „Podatek od nieruchomości ma charakter *stricte* majątkowy. Objawia się on m.in. w tym, że ustawodawca różnicuje wysokość stawek tego podatku w zależności od sposobu wykorzystania przedmiotu opodatkowania. Dla budynków przewidziano najwięcej, bo aż pięć kategorii stawek. Z punktu widzenia opodatkowania lokali garażowych zasadnicze znaczenie mają dwie z nich, tj. stawki właściwe dla budynków mieszkalnych lub pozostałych. Oczywiście w praktyce garaż może być też opodatkowany stawką właściwą dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o ile jest w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Głosowana uchwała nie dotyczy jednak tej sytuacji.” W niniejszej sprawie mamy właśnie do czynienia z posiadaniem hal garażowych przez przedsiębiorcę, co skutkuje koniecznością zastosowania stawki właściwej dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Należy również odnieść się do argumentów Spółki, uznających, że wspomniana nowelizacja art. 3 ust. 4a u.p.o.l. nie ma żadnego wpływu na sposób opodatkowania hal garażowych. Przepis ten nie reguluje wprawdzie zakresu opodatkowania budynków hal garażowych, ale umożliwia opodatkowanie współwłaścicieli poszczególnych udziałów w garażu wielostanowiskowym w budynku mieszkalnym z podziałem na różne stawki podatkowe. Hale garażowe wyodrębnione jako samodzielne lokale niemieszkalne mogą być więc na mocy nowelizacji odrębnymi nieruchomościami, które stanowią odrębne od innych części budynku przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W konsekwencji, umożliwia to zastosowanie do budynku hali garażowej znowelizowanego przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Reasumując, biorąc pod uwagę stan faktyczny i prawny oraz wskazaną wyżej argumentację, organ podatkowy stoi na stanowisku, że Spółka powinna być opodatkowana w zakresie powierzchni użytkowej lokali niemieszkalnych – hal garażowych według stawki właściwej dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., a nie według stawki właściwej dla budynków pozostałych określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe.

Z up. PREZYDENTA MIASTA

Iwona Maćkowiak
Z-CIA DYREKTORA WYDZIAŁU

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.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta Miasta Poznania na adres Urząd Miasta Poznania Wydział Finansowy, 60-823 Poznań, ul. Słowackiego 22