



Wrocław, 15 września 2020 r.

WPO-DNT.310.5.2020.RS

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku reprezentowanej przez pełnomocnika jw., który wpłynął 16 czerwca br. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości w sprawie:

zastosowania stawki podatku określonej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – dalej upol, przewidzianej dla budynków lub ich części mieszkalnych, które Wnioskodawca będzie wynajmował

organ podatkowy uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe i stwierdza, że budynki (lokale) mieszkalne oddawane przez Spółkę w najem na cele mieszkaniowe nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. a upol.

UZASADNIENIE

W dniu 16 czerwca 2020 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W złożonym wniosku Spółka opisała stan przyszły, w którym w jej ocenie zastosowanie winien znaleźć przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol. Przepis ten przewiduje preferencyjną stawkę podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części mieszkalnych.

Wnioskodawca w złożonym wniosku przywołał brzmienie art. 1a upol, który definiuje zarówno pojęcie gruntu, budynku i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jak i samą działalność gospodarczą.

Z przedstawionego przez Stronę opisu wynika,

jest spółką prawa handlowego, której działalność gospodarcza polega na świadczeniu usług wynajmu lokali. Spółka będzie realizować swoją działalność w budynku lub budynkach wielorodzinnych, które zamierza kupić, a w których będą lokale mieszkalne, przy czym nie wyklucza możliwości, iż w budynku mogą się znajdować powierzchnie lub lokale komercyjne, które najemcy będą wykorzystywali do prowadzenia działalności gospodarczej. Nadal jednak budynek będzie klasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków jako budynek mieszkalny. Wniosek nie dotyczy powierzchni komercyjnej, a jedynie pozostałej substancji budynkowej, określanej przez Wnioskodawcę jako „mieszkalna”.

W ocenie Spółki budynki (lokalne) mieszkalne oddawane w najem na cele mieszkaniowe będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust 1 pkt. 2 lit a upol, tj. dla budynków mieszkalnych lub ich części.

Wnioskodawca podkreślił, że zamierza wynajmować lokale mieszkalne długoterminowo, głównie osobom fizycznym, ale także przedsiębiorcom, którzy będą wykorzystywać je dla potrzeb kwaterunkowych swoich pracowników, ale każdorazowo zastrzeże, że wynajmowany lokal mieszkalny może być wykorzystywany wyłącznie na cele mieszkaniowe najemcy lub osób, którym lokal jest udostępniany (np. pracownikom najemcy).

Wnioskodawca wskazuje również, że budynki będą stanowiły środki trwałe spółki, zarówno w postaci całego budynku, jak i w postaci poszczególnych lokali, jeżeli przed przyjęciem inwestycji dojdzie do wydzielenia ich z substancji budynkowej.

W złożonym wniosku uzasadniono ponadto, z przywołaniem wyroków sądów administracyjnych, że przesłanka przedmiotowa, warunkująca skorzystanie z preferencyjnej stawki, związana jest ze sposobem klasyfikacji gruntu lub budynków dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, o której decyduje funkcja wskazana w ewidencji gruntów i budynków. Do danych bezwzględnie wiążących organ podatkowy zalicza się dane dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków.

Równocześnie, odnosząc się we wniosku do przepisów upol wskazano brak definicji terminu „budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w tym przypadku należy odnieść się do znaczenia językowego słowa „zająć” oznaczającego w Słowniku Języka Polskiego „zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię”. W związku z tym, zdaniem wnioskodawcy, aby uznać, że dany budynek mieszkalny lub jego część jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej nie wystarczy sam fakt posiadania przez Spółkę budynku.

Reasumując Wnioskodawca przedstawia następnie pogląd, że budynki (lokalne) nie mogą zostać uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, ponieważ w przedmiotowych nieruchomościach nie będzie prowadzona żadna działalność gospodarcza, a spółka przystosuje budynki i lokale w sposób umożliwiający ich długotrwałe zamieszkanie, wynajmie lokale wyłącznie na potrzeby realizacji celów mieszkaniowych oraz w umowach najmu wykluczy możliwość wykorzystywania wynajmowanych powierzchni w sposób odmienny od mieszkalnego.

Tym samym na zadane pytanie, czy budynki (lokalne) mieszkalne oddawane przez Wnioskodawcę w najem na cele mieszkaniowe będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust 1 pkt. 2 lit a

upol, Spółka przedstawiła własne stanowisko, z którego wynika, że ta stawka podatku od nieruchomości znajdzie zastosowanie w opisanym stanie przyszłym.

Po zapoznaniu się z argumentacją przedstawioną przez pełnomocnika Spółki oraz opisanym stanem przyszłym, organ podatkowy dokonał następującej oceny prawnej.

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

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

Budynkiem, w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 1 upol, jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

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 mieszkalnych, a także dla
- budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jak podaje Wnioskodawca budynki będące przedmiotem opodatkowania mają w przeważającej mierze charakter mieszkalny. Co do zasady powinny być zatem w większości opodatkowane według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. a upol. Konieczność opodatkowania lokalu mieszkalnego stawką wyższą przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit b upol zaistniałaby w sytuacji, gdy lokal byłby zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

W orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że dla zakwalifikowania budynku do kategorii budynków mieszkalnych decydujące znaczenie ma kryterium zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych (por. np. wyroki NSA: z 24 sierpnia 2017 r., II FSK 950/17; z 20 stycznia 2005 r., FSK 1319/04; z 19 lutego 2008 r., II FSK 1726/06; z 22 września 2009 r., II FSK 542/08; z 20 maja 2010 r., II FSK 63/09; z 21 kwietnia 2011 r., II FSK 2016/09 oraz z 9 marca 2016 r., II FSK 180/14).

Podkreślenia wymaga fakt, że dla prawidłowego określenia stawki podatku od nieruchomości, konieczne jest ustalenie rzeczywistego wykorzystania lub przeznaczenia przedmiotu opodatkowania.

W tym miejscu zgodzić należy się z wnioskodawcą cytującym wyrok WSA w Szczecinie z dnia 1 czerwca 2011r. (sygn. akt I Sa/Sz 164/11), że „ażeby budynek mieszkalny mógł być opodatkowany stawką właściwą dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, musi być zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie tylko znajdować się w posiadaniu przedsiębiorcy. To samo odnosi się do części budynku mieszkalnego zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej.”.

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu zaistniałego stanu faktycznego wynika, że działalność Spółki polegać będzie na świadczeniu usług wynajmu lokali.

W celu odpowiedzi na pytanie postawione we wniosku należy zatem rozważyć, czy w opisanym stanie faktycznym można uznać, że budynek mieszkalny będzie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

W art. 1a ust. 1 pkt. 4 upol w zakresie definicji działalności gospodarczej zawarto odesłanie do przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019r. poz. 1292 z późn. zm.). Zgodnie z art. 3 tej ustawy działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Jak wspomniano wcześniej działalność gospodarcza prowadzona przez Wnioskodawcę polega na świadczeniu usług wynajmu lokali. W rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz. U. z 2007 r. Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.) wyodrębniono Dział 68 „Działalność związana z obsługą rynku nieruchomości”, który obejmuje „działalność wynajmujących, agentów i/lub maklerów w zakresie: kupna lub sprzedaży nieruchomości, wynajmowania nieruchomości oraz pozostała działalność usługowa związana z nieruchomościami, taka jak: wycena nieruchomości; działalność ta może być prowadzona na własnej lub dzierżawionej nieruchomości lub na zlecenie.”

W PKD wyodrębniono również podklasę 68.20.Z – „Wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi.”

Jak wskazano wyżej, z definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców wynika, że jej cechami charakterystycznymi są zorganizowanie i ciągłość.

Na gruncie niniejszej sprawy należy rozważyć, czy wskazana działalność, którą prowadzi Wnioskodawca nosi znamiona działalności gospodarczej. Jak wynika z opisu zaistniałego stanu faktycznego zawartego we wniosku, działalność gospodarcza Wnioskodawcy polega na świadczeniu usług wynajmu lokali, przy czym spółka:

- określa mianem „Inwestycji” przyszły zakup jednego lub wielu budynków wielorodzinnych z przeznaczeniem na wynajem, co oznacza, iż proces ten ma przynieść konkretny przychód,
- wskazała, iż „Inwestycje” będą stanowić środki trwałe spółki,
- rozgranicza swoją przyszłą działalność na wynajem lokali usługowych i mieszkalnych,
- będzie oferować mieszkania na wynajem (w zamyśle długoterminowy) przede wszystkim osobom fizycznym, jednak nie będzie ograniczać swojej oferty wyłącznie do tego kręgu zainteresowanych.

Nie ma więc wątpliwości, że opisana przez Wnioskodawcę działalność charakteryzuje się zorganizowaniem, a także ciągłością.

W końcu, mając na uwadze charakter umowy najmu, zgodnie z art. 659 § 1 Kodeksu cywilnego, w umowie najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu umówiony czynsz. Skoro do istotnych składników umowy najmu zalicza się świadczenie w postaci czynszu, przy masowej działalności polegającej na wynajmie lokali oczywistym staje się zarobkowy charakter takiej działalności.

Należy także wskazać, iż „inwestycja” według Słownika Języka Polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl/slowniki/inwestycja.html>) to „przeznaczenie środków finansowych na powiększenie lub odtworzenie zasobów majątkowych”, który to proces jednoznacznie wskazuje, iż celem działalności nie jest, jak wskazuje Wnioskodawca, realizowanie potrzeb mieszkaniowych osób w nim

zamieszkujących, a (jak wskazano opisując cel działalności) prowadzenie działalności polegającej na wynajmie lokali mieszkalnych.

Nie bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy jest fakt, że Wnioskodawca zamierza ująć zakupione w przyszłości budynki w ewidencji środków trwałych. Ujęcie to może w konsekwencji spowodować dokonywanie odpisów amortyzacyjnych i wliczenie wydatków związanych z nabyciem tych budynków do kosztów uzyskania przychodów. Należy jednak podkreślić, iż mechanizm ten nie jest dla sprawy przesądzający, ponieważ pod uwagę należy wziąć sam fakt wpisu do ewidencji środków trwałych, który jest wystarczającą przesłanką, do rozstrzygnięcia o przeznaczeniu budynku.

Kwalifikując zatem cechy prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności na podstawie obiektywnych kryteriów organ podatkowy uznaje, że działalność prowadzona przez Wnioskodawcę, nosi wyraźne cechy działalności gospodarczej opisanej w art. 1a ust 1 pkt. 4 upol. Jednocześnie wypełnia ona znamiona działalności o której mowa w art. 3 Prawa przedsiębiorców (co sam Wnioskodawca przyznaje).

W działalności tej Spółka planuje wykorzystać budynki mieszkalne, więc nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem, iż budynki te nie będą zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. W ocenie organu budynki służą dwóm celom, mianowicie (jak słusznie zauważył Wnioskodawca) zaspokajają potrzeby mieszkaniowe, a więc spełniają przesłanki określające budynki mieszkalne, natomiast w ocenie organu przede wszystkim służą Spółce do prowadzenia działalności gospodarczej i bez nich Spółka nie może realizować swoich celów. W związku z powyższym nie można odczytywać literalnie pojęcia „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej. Opisany stan przyszły należy rozpatrywać w szerszym kontekście wykorzystywania budynku do działalności gospodarczej i dla którego ustawodawca wskazał najwyższą stawkę podatku, tj. dla budynków i ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Stanowisko organu w przedmiotowej sprawie potwierdza pogląd wyrażony w wyroku z dnia 15 stycznia 2020r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach (I Sa/GI 912/19), iż „w sytuacji, kiedy wypełnianie przez budynek (jego część) funkcji mieszkalnej wynika z tego, że udzielenie wynajmującym zakwaterowania przez przedsiębiorcę jest jednym z elementów składających się na prowadzenie przez najemcę (podatnika) działalności gospodarczej, polegającej m.in. na wynajmie mieszkań (ogólnie zakwaterowaniu), to wówczas funkcja mieszkalna budynku lub jego części, jako wynikająca z istoty działalności gospodarczej przedsiębiorcy, nie wyłącza możliwości ustalenia, że budynek mieszkalny lub jego część zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Innymi słowy, w takiej sytuacji okoliczność, że budynek mieszkalny lub jego część spełnia swoją funkcję mieszkalną nie oznacza, iż nie jest on zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, ponieważ właśnie spełnianie funkcji mieszkalnej przez budynek jest niezbędne do zajęcia go na prowadzenie przez podatnika takiego rodzaju działalności gospodarczej, jaką jest najem lokali, czy szerzej zakwaterowanie”.

Podobne stanowisko znajdziemy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2020r. (II FSK 1259/19), w którym zwraca się uwagę, iż „nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał „fizycznie” wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, umożliwiając przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania

przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku)."

Na marginesie należy zauważyć, że poglądy te nie są odosobnionym stanowiskiem, a tego rodzaju wykładnię odnaleźć można w orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu np. do opodatkowania domów opieki. Podmioty te, również realizujące w swoich budynkach cele mieszkaniowe pensjonariuszy, jednocześnie zajmują je na prowadzenie działalności gospodarczej w prezentowanym tu rozumieniu (np. wyrok NSA z 17 września 2019 r., II FSK 3360/17). W wyroku tym trafnie podkreślono, iż „zaakcentować również trzeba, że oceny charakteru danej nieruchomości dla opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości należy dokonywać z pozycji zobowiązanego (podatnika), czyli w tym wypadku skarżącej jako podmiotu, który jest właścicielem nieruchomości i prowadzi w niej działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług zamieszkiwania i opieki dla osób starszych. W stosunku do spornych nieruchomości podatnikiem jest skarżąca, a nie pensjonariusze albo osoby, które na rzecz tych pensjonariuszy dokonały zakupu u skarżącej usług opieki. Na spornych nieruchomościach skarżąca nie realizuje celu mieszkaniowego, lecz wykonuje działalność gospodarczą polegającą na całodobowym udostępnianiu lokali oraz zespołu usług opiekuńczych wobec pensjonariuszy. Z perspektywy podatnika nieruchomości te nie służą do realizacji celu mieszkalnego, ale do realizacji zamierzenia gospodarczego, jakim jest zarobkowe prowadzenie domu opieki dla osób starszych. Realizację celu mieszkalnego należy więc rozpatrywać z uwzględnieniem sytuacji podatnika, którym jest w rozpoznawanej sprawie skarżąca, a nie osób, na rzecz których zakupiono u skarżącej usługi całodobowej opieki."

W ocenie organu, mając na uwadze powyższe, stawka podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części mieszkalnych (art. 5 ust 1 pkt. 2 lit a upol) nie ma w rozpatrywanym przypadku zastosowania, ponieważ budynki lub ich części wykorzystywane będą w działalności gospodarczej, a przez to będą zajęte na jej prowadzenie. Dla tych budynków (ich części) ustawodawca przewiduje stawkę określoną w art. 5 ust 1 pkt. 2 lit b upol od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno-podatkowe tylko wtedy, gdy 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 któregośkolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

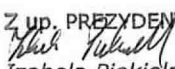
Zgodnie z art. 14na §1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

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

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

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

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.).

Z up. PREZYDENTA

Izabela Piekelnik
Z-CA DYREKTORA
Wydziału Podatków i Opłat



