



904643

Spółdzielnia Mieszkaniowa „Nad Odrą”
Ul. Artura Młodnickiego 36A
50-388 Wrocław

Wrocław, 19.12.2022 r.

WPO-DNT.310.1.8.2022.DJ
KOD PODATNIKA: 38904

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 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.), w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1452 dalej upol), po rozpatrzeniu wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego Spółdzielni Mieszkaniowej „Nad Odrą”, który wpłynął 21 września 2022 r. w sprawie:

wysokości stawki podatku od nieruchomości za lokal użytkowy, dla którego ustanowiono spółdzielcze własnościowe prawo, w którym aktualnie nie jest prowadzona działalność gospodarcza,

organ podatkowy uznaje stanowisko wnioskodawcy za: nieprawidłowe

i stwierdza, że lokal użytkowy w posiadaniu dwóch osób fizycznych (małżonków), z których jedna jest przedsiębiorcą i w którym nie jest prowadzona aktualnie działalność gospodarcza, nie podlega opodatkowaniu wg stawki przewidzianej dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

UZASADNIENIE

W dniu 21.09.2022 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek Spółdzielni Mieszkaniowej „Nad Odrą” z siedzibą we Wrocławiu o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W złożonym piśmie spółdzielnia zadała pytanie „czy w świetle przepisów § 1 pkt 2 pkt b i e uchwały nr XLVI/1188/21 Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 25 listopada 2021 r., w sprawie

wysokości stawek podatku od nieruchomości lokal użytkowy, w którym aktualnie nie jest prowadzona działalność gospodarcza powinien zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej dla części budynku związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej czy według stawki dla pozostałych części budynku.

Z przedstawionego przez Stronę stanu faktycznego wynika, iż małżonkowie którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego zwrócili się do spółdzielni z wnioskiem o naliczenie stawki podatku za lokal użytkowy jak dla budynków lub ich części „pozostałych” wg stawki 8,68 zł/m². Właściciele własnościowego prawa do lokalu użytkowego oświadczyli, że w lokalu tym nie jest aktualnie prowadzona działalność gospodarcza i jednocześnie jako podstawę swojego wniosku wskazali uchwałę Rady Miejskiej Wrocławia z dnia 25 listopada 2021 r., nr XLVI/1188/21 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19. Zgodnie z wiedzą wnioskodawcy, przynajmniej jeden ze współwłaścicieli prawa do lokalu aktualnie prowadzi działalność gospodarczą, w zakresie sprzedaży hurtowej drewna, materiałów budowlanych i wyposażenia sanitarnego. Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu zostało przeniesione na właścicieli umową sprzedaży z dnia 18.11.2011 r. Przedmiotowy lokal został określony jako użytkowy składający się z czterech pomieszczeń. W ewidencji spółdzielni lokal ten jest zakwalifikowany jako lokal użytkowy.

Wnioskodawca uważa, iż do przedmiotowego lokalu użytkowego będącego w posiadaniu małżonków należy zastosować stawki podatki przewidziane dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Dla poparcia swojego stanowiska Wnioskodawca przytoczył treść art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (Dz. U. z 2022 r., poz. 1452 ze zm.), zgodnie z którym grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Lokal użytkowy będący w posiadaniu małżonków należy uznać za lokal związany z prowadzeniem działalności, gdyż znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy. Ponadto wnioskodawca przywołuje wyrok Trybunału, w którym Trybunał stwierdził, że art. 1a pkt 3 upol rozumiany w ten sposób, że o związaniu budynku z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie budynku przez przedsiębiorcę, jest niezgodny z przepisami Konstytucji RP. Wg spółdzielni przedsiębiorca prowadzący tylko działalność gospodarczą może posiadać jedynie nieruchomości potrzebne do prowadzenia działalności gospodarczej (w danym momencie lub przyszłości), które wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Inaczej jest u podmiotów prowadzących poza działalnością gospodarczą inny rodzaj działalności gospodarczej. Taki podmiot może posiadać nieruchomości przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej i nieruchomości służące pozostałym rodzajom działalności. Ich majątek nieruchomy na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy podzielić na ten, który jest lub może być wykorzystany do prowadzenia działalności, a zatem związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 upol i pozostały majątek opodatkowany na zasadach ogólnych. Ponadto wnioskodawca powołuje się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 2 czerwca 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 1927/19, którego teza wskazuje, że „Nieruchomość pozostaje związana z działalnością gospodarczą osoby fizycznej, jeżeli jest elementem przedsiębiorstwa lub może być uznana za związaną z tym przedsiębiorstwem, jest w jakikolwiek sposób wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej lub – biorąc pod uwagę cechy faktyczne tej nieruchomości i rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej - może być wykorzystywana na ten cel”.

Biorąc pod uwagę charakter działalności gospodarczej wykonywanej przez jednego z właścicieli prawa do lokalu, lokal może służyć do prowadzenia przedsiębiorstwa.

Podsumowując, w opinii Wnioskodawcy, skoro lokal użytkowy nie jest czasowo użytkowany przez osobę prowadzącą działalność gospodarczą, winien być opodatkowany stawką najwyższą.

Po zapoznaniu się z argumentacją przedstawioną przez spółdzielnię 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.

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 od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 upol wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą podlegają opodatkowaniu stawkami najwyższymi. Wyjątki od tej zasady ustawodawca przewidział jedynie w odniesieniu do:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami (pod warunkiem, że nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej);
- 2) gruntów pod wodami powierzchniowymi jezior i zbiorników sztucznych;
- 3) budynków i budowli jeśli decyzją nadzoru budowlanego nakazano rozbiórkę obiektu nieużytkowanego lub niewykończonego w przypadku gdy nie nadaje się on do remontu, odbudowy lub wykończenia (art. 67 ust. Prawa budowlanego) lub decyzją nadzoru górniczego trwale wyłączono je z użytkowania;

które podlegają opodatkowaniu niższymi stawkami podatku.

Opodatkowanie nieruchomości przedsiębiorcy po 3 lutego 2021 r. uwzględnia tezy zawarte w wyroku wydanym przez Trybunał Konstytucyjny sygn. akt SK 39/19. W tym dniu opublikowany został wyrok, w którym Trybunał ocenił, że "Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) 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.". W uzasadnieniu wyroku Trybunał stwierdził, 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 nieruchomości 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.

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 wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r., (III FSK 4061/21), w którym stwierdził, 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 2019 r. poz. 1170 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) wchodzi 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 upol 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".

Wobec powyższego wnioskodawca nieprawidłowo przyjmuje, że lokal użytkowy, jedynie z tego powodu, że znajduje się w posiadaniu osoby prowadzącej działalność gospodarczą, winien być opodatkowany stawką najwyższą. Stosowanie najwyższych stawek przeznaczonych dla gruntów, budynków, budowli wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej nie może być uzależnione wyłącznie od faktu posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę - osobę fizyczną. Ocena ta każdorazowo powinna odbywać się z uwzględnieniem przesłanek, które świadczą o faktycznym lub potencjalnym związku z działalnością gospodarczą. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zawartej w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19 przedsiębiorcy nie mogą być obciążeni 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 to za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności Trybunał upatruje w braku precyzyjnych kryteriów, poza samym posiadaniem nieruchomości przez przedsiębiorcę, pozwalających ustalić występowanie faktycznego lub potencjalnego związku gruntu lub budynku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol) wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo do własności tych podmiotów. Przedsiębiorcy nie mogą być obciążeni wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Zdaniem TK nie samo posiadanie, ale wykorzystywanie faktyczne lub potencjalne nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej uzasadnia zaliczenie nieruchomości do kategorii związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Ponadto, podkreślenia wymaga, że Trybunał w 2017 r., wydał orzeczenie dot. nieruchomości pozostającej we współwłasności małżeńskiej, gdy jeden ze współmałżonków jest przedsiębiorcą (wyrok z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15). Zdaniem Trybunału „...samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a upol). Zważywszy na *ratio* stosowania podwyższonej stawki, jaką jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą (...).

W ocenie Trybunału, norma prawna, według której do zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wystarczy prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, wywołuje skutki, których nie da się pogodzić z zasadami wyrażonymi w Konstytucji. Przyjęte w sprawie skarżących rozumienie art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a upol nie uwzględnia, że przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi występują w obrocie prawnym w dwojakim charakterze: jako osoby prywatne (a więc w zakresie swojego majątku osobistego) oraz jako przedsiębiorcy. Powyższe rozróżnienie musi uwzględniać ustawodawca stanowiący przepisy prawa podatkowego, jeżeli nie chce narazić się na zarzuty naruszenia właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych

a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) i zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). W przeciwnym razie dojdzie do sytuacji, jaka ma miejsce w rozpatrywanej sprawie. Skarżący małżonkowie, z których jedno jest przedsiębiorcą, nabyli grunt, który nigdy nie był i nie jest wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą, a mimo to zostali zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.”. W wyroku tym Trybunał definitywnie odrzucił, w przypadku osób fizycznych i przedmiotów opodatkowanych, pozostających we współwłasności małżeńskiej, założenie, że wystarczającą przesłanką do ich opodatkowania stawkami najwyższymi wystarczającą jest fakt posiadania przez przedsiębiorcę.

Mając na uwadze powyższe, opodatkowanie lokalu niemieszkalnego, o którym mowa we wniosku najwyższą stawką wymaga wykazania, że lokal ten np. został wprowadzony do ewidencji środków trwałych, wydatki na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie ujęte są w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie (por. wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r., sygn. akt. III FSK 896/21).

Biorąc pod uwagę powyższe organ podatkowy ocenił, iż lokal niemieszkalny nie powinien zostać opodatkowany stawką dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie znajdując podstaw faktycznych do zastosowania wyższej stawki w lokalu niemieszkalnym, w którym nie jest prowadzona działalność gospodarcza tut. organ ocenił, że winny one podlegać opodatkowaniu stawką dla budynków pozostałych.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnie - 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.

Z up. PREZYDENTA

Izabela Piekelnik
DYREKTOR WYDZIAŁU
PODATKÓW I OPŁAT

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 przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14 na § 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).

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018r., poz. 1302 z późn. zm). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 54 § 1 i § 2 cytowanej wyżej ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

