



Wrocław, 05.07.2018r.

WPO-KP.310.3.2018.KD

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14j §1, art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2018r., poz.800 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017r., poz.1785 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 30 marca 2018r. Pana zamieszkałego we Wrocławiu przy ul. (wpływ do organu 16 kwietnia 2018r.), prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą z siedzibą przy ul. : we Wrocławiu o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w sprawie kwalifikacji obiektu budowlanego

-otwartego garażu usytuowanego na poziomie zerowym budynku magazynowego-

jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości

organ podatkowy

uznaje stanowisko strony w przedstawionym stanie prawnym za nieprawidłowe stwierdzając że:

-przedmiotowy garaż otwarty usytuowany na kondygnacji zerowej budynku w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych winien być opodatkowany jako część budynku.

UZASADNIENIE

W dniu 16 kwietnia 2018r. do organu podatkowego wpłynął wniosek Pana
- zamieszkałego we Wrocławiu przy ul. prowadzącego działal-
ność gospodarczą pod nazwą z siedzibą przy ul.
we Wrocławiu o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów
prawa podatkowego. Pytanie dotyczy potwierdzenia prawidłowości zastosowania prze-
pisów podatkowych w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako bu-
dowli – otwartego garażu z miejscami postojowymi, usytuowanego na poziomie zero-
wym budynku magazynowego. Zdaniem Wnioskodawcy przedmiotowy parking otwar-
ty jest budowlą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach
i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017r.poz.1785 z późn. zm.) i stanowić powinien przed-
miot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla związana z prowadze-
niem działalności gospodarczej.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

W sierpniu 2017r. w ramach rozbudowy kompleksu budynków magazynowo-
biurowych w zakresie powiększenia powierzchni magazynowej, przekazany został do
użytkowania budynek-dobudówka do istniejącej hali magazynowej, pod którą na par-
terze usytuowany jest otwarty garaż z miejscami postojowymi.

Dobudówka jest budynkiem dwukondygnacyjnym z wydzieloną kondygnacją magazy-
nową na pierwszym piętrze budynku oraz otwartym garażem na parterze budynku, z
około 40 miejscami postojowymi.

Parter hali zaprojektowany został w konstrukcji żelbetowej, słupowo-ryglowej. Po-
sadzka na gruncie składa się z kostki betonowej szarej, podsypki z grysu kamiennego,
podbudowy z kruszywa łamanego, warstwy mrozoodpornej-piasku stabilizowanego
cementem, warstwy ulepszanego podłoża i mrozochronnej-piasku średniego.

Zdaniem Wnioskodawcy przedmiotowy parking otwarty jest budowlą w rozumieniu
ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i stanowić powinien przedmiot opodatkowa-
nia podatkiem od nieruchomości jako budowla związana z prowadzeniem działalności
gospodarczej.

Na podstawie art. 1a ust.1 pkt 2 i art. 2 u.p.o.l. Podatnik uważa, że przedmiotowy
parking stanowi budowlę, ponieważ jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu prze-
pisów prawa budowlanego, związanym z obiektem budowlanym będącym budynkiem,
które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie z art.3 pkt 9 ustawy prawo budowlane urządzeniem budowlanym jest urzą-
dzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użyt-
kowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instala-
cyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogro-
dzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

W opinii Wnioskodawcy spełniona jest również przesłanka, dotycząca zapewnienia
przez parking otwarty możliwości użytkowania obiektu budynku hali magazynowej
zgodnie z jego przeznaczeniem, gdyż zapewnia miejsca postojowe dla klientów hur-
towni. Bez garażu na poziomie 0 obiekt straciłby swój funkcjonalny i ekonomiczny
sens.

Ponadto Wnioskodawca wskazuje, że parking otwarty jest obiektem budowlanym w
rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędącym budynkiem lub obiektem ma-
łej architektury, gdyż nie spełnia przesłanek definicji budynku ani obiektu małej archi-
tektury a zatem spełnia przesłanki definicji budowli.

Jako potwierdzenie swojego stanowiska powołuje się na orzecznictwo: NSA z dnia 12
kwietnia 2011r. sygn. akt II FSK 2014/09 ;wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 września
2008r. sygn. akt I SA/Ol 294/08; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 marca 2009r. sy-
gn. akt I SA/Gl 885/08; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 września 2009r. sygn. akt
III Po/ 46/09;wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 maja 2012r. I SA/Ke 172/12.

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego organ podatkowy uznaje za **nieprawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy w zakresie uznania, iż opisany parking usytuowany na poziomie zerowym budynku magazynowego jest budowlą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017r.,poz.1785 z późn. zm.) i stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zdaniem organu podatkowego powyższy parking stanowi część budynku, jego kondygnację zerową i winien zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jak budynek, wg powierzchni użytkowej.

Zgodnie z art.2 ust.1 pkt 1, 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych(Dz.U. z 2017r.,poz.1785 z późn. zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości i obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Natomiast podstawę opodatkowania powyższych nieruchomości i obiektów budowlanych wg art.4 ww ustawy stanowi:

- dla gruntów – powierzchnia;
- dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa;
- dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust.4-6 – wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Ustawowe definicje powyższych pojęć zostały zawarte art. 1a ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z definicją użyte w ustawie określenie *budynku* oznacza 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(art. 1a ust.1 pkt 1).

Budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.(art.1a ust.1 pkt 2).

Natomiast w świetle definicji zawartych w art. 3 pkt 1,2,3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r.-Prawo budowlane(Dz.U z 2018r. poz.1202) jako:

- *obiekt budowlany* należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;
- *budynek* należy rozumieć *taki obiekt budowlany*, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- budowlę* należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe, budowle ziemne, obronne, (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z załączonych do wniosku kserokopii dokumentów: decyzji o pozwoleniu na budowę, zawiadomieniu o zakończeniu budowy, pisma PINB o zakończeniu postępowania w związku z zakończeniem budowy inwestycji, oraz informacji Wnioskodawcy wynika, iż w sierpniu 2017 roku przekazano do użytkowania budynek-dobudówkę hali magazynowej-, w którym na kondygnacji zerowej usytuowany jest otwarty parking. Na dołączonych zdjęciach widać, iż budynek magazynowy dwukondygnacyjny przylega z dwóch stron do budynków istniejących.

Posługując się legalnymi definicjami należy tę informację przełożyć na język podatkowy następujący sposób, iż w sierpniu 2017r. przekazano do użytkowania budynek - obiekt budowlany, *trwale związany z gruntem*, czyli taki, który spełnia dwa warunki:
1)-nie można go oderwać od gruntu bez jego uszkodzenia oraz
2)-nie jest obiektem wzniesionym dla przemijającego użytku.

Skoro określenie „trwale związany z gruntem” nie zostało zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ani w ustawie prawo budowlane, to w świetle utrwalonego orzecznictwa i piśmiennictwa należy przyjąć jego językowe rozumienie. W tym znaczeniu *trwale związane* oznacza sytuację, w której stosunek normy, zjawisk, itp. łączących się ze sobą, wpływających na siebie(związek) jest odporny na działanie czynników zewnętrznych(trwały- M.Szymczak, red., Słownik języka polskiego t.III, Warszawa 1992,str. 1069).

Przez trwałe związane z gruntem należy rozumieć takie połączenie obiektu z gruntem, które ma charakter techniczno-użytkowy, uwzględniający z jednej strony związek budynku z podłożem, a z drugiej to, że jako konstrukcja przestrzenna musi opierać się czynnikom mogącym zniszczyć jego konstrukcję ustawioną na fundamencie – wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2014r., II FSK 895/12 Lex nr 1485456.

Oznacza to, że w językowym znaczeniu przez „trwałe związane” rozumieć należy takie połączenie, które powinno mieć charakter fizyczny, a nie prawny.

W niniejszej sprawie fundamenty w postaci stóp i płyt żelbetowych zapewniają trwały związek z gruntem.

Aby obiekt budowlany można było zakwalifikować jako budynek a nie jako budowlę oprócz trwałego związania z gruntem musi on być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadać fundamenty i dach.

Wydzielenia z przestrzeni nie można zawęzić do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku jak filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana, i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni-wyrok WSA w Gdańsku z 19.09.2017r. o sygn. I SA Gd 820/17.

Również WSA w Krakowie w wyroku z 14 grudnia 2011.,sygn,akt I SA/Kr 1537/11 uznał, iż gdy jest mowa o wydzieleniu „budynku z przestrzeni urbanistycznej”, to zamierzony konstrukcyjnie brak części ścian na jakiegokolwiek kondygnacji nie eliminuje jej z substancji budowlanej budynku”.

W ocenie Sądu dla spełnienia przez obiekt budowlany przesłanki wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, nie jest konieczne zamknięcie obiektu ze wszystkich stron. Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości, jest możliwe, jeśli istniejące przegrody- przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji – określają granice obiektu. Brak ścian może wynikać np. z istniejących wjazdów i wyjazdów, będących częścią ciągów komunikacyjnych, jak i przeciwpożarowych.

Z punktu widzenia prawa podatkowego nie są istotne rozwiązania techniczne, lecz aby budynek był wyodrębniony z przestrzeni, tj., aby tworzył bryłę architektoniczną. Istniejące przegrody powinny określać granice obiektu a więc spełniać funkcję odgródzeniową, oddzielającą wnętrze budynku od przestrzeni zewnętrznej.

Przegrody budowlane wydzielające obiekt budowlany z przestrzeni, jeżeli pozwalają na wymierzenie powierzchni kondygnacji po wewnętrznej długości ścian, spełniają wymóg wydzielenia obiektu budowlanego dla potrzeb jednoznacznego ustalenia jego powierzchni w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania (pow. użytkowej).

„W przypadku braku litej ściany na całej długości jednej strony obiektu, pomiaru można dokonać przy suficie, gdzie ściana posiada pełną ciągłość. Linia łącząca wewnętrzne krawędzie ostatniej zewnętrznej linii słupów podporowych o przekroju kwadratu jest tożsama z zapisem art. 1a ust.1 pkt 5 u.p.o.l.”- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19.09.2017r. o sygn. I SA /Gd 820/17.

Reasumując, podzielić należy stanowisko, zgodnie z którym przepis art. 1a ust.1 pkt 5 u.p.o.l. należy rozumieć w ten sposób, iż jeżeli dany obiekt spełnia definicję budynku wynikającą z art.1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l., nawet jeżeli funkcję przegród budowlanych w części pełnią słupy, to cała jego powierzchnia na wszystkich kondygnacjach, z wyłączeniem klatek schodowych i szypów dźwigowych, stanowi powierzchnię użytkową, którą należy mierzyć po wewnętrznej długości ścian tożsamych z przegrodami budowlanymi. Do powierzchni użytkowej nie wlicza się powierzchni filarów nośnych.

W wyroku NSA z dnia 12 grudnia 2014r. o sygn. II FSK 3121/12, Sąd stwierdził, że obiekt budowlany może posiadać wiele kondygnacji, zarówno naziemnych jak i podziemnych. Sąd podzielił stanowisko organu, że parking posiada cechy kondygnacji naziemnej budynku. Bezpośrednio nad parkingiem znajdują się wyższe kondygnacje budynku centrum handlowego. Bezsprzecznie zatem parking ten jest funkcjonalnie i technicznie związany z budynkiem.”

Także w wyroku z dnia 4 listopada 2014r., o sygn. II FSK 2967/14 NSA stwierdził, że parking podziemny ”do celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy traktować jako budynek. Tym samym powierzchnia parkingu podziemnego jest powierzchnią użytkową, stanowiącą podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części”. W orzeczeniu tym NSA zaznaczył, że „gdyby parking podziemny stanowił część budynku wyniesionego ponad powierzchnię ziemi(np. galerii, biurowca) należałoby opodatkować go jako część budynku wg skali przewidzianej dla budynków”.

Skoro parking Wnioskodawcy stanowi najniższą zerową kondygnację budynku, nad którą znajduje się następna kondygnacja, to jest on funkcjonalnie i technicznie związany z budynkiem a w szczególności z tą częścią budynku, która pozostaje nad nim. Jego powierzchnia użytkowa powinna zostać zaliczona do podstawy opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości. W konsekwencji to, że sporny parking posiada z dwóch stron słupy czy filary i nie posiada ścian nie świadczy o tym, że nie jest on wydzielony z przestrzeni przegrodami budowlanymi. Dokumentacja architektoniczno-budowlana oraz zapisy w ewidencji gruntów i budynków zawierają fakty, które należy uwzględnić, przy kwalifikacji przedmiotu opodatkowania do celów podatku od nieruchomości.

Ponadto, należy pamiętać, iż zgodnie z art. 21 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2017r. poz. 2101) dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę planowania przestrzennego, *wymiaru podatków* i świadczeń a organ podatkowy nie ma uprawnień do ich zmiany-wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2017r.o sygn. II FSK 630/15.

Wnioskodawca jest zdania, iż parking otwarty usytuowany na kondygnacji zerowej budynku magazynowego stanowi budowlę, ponieważ jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związanym z obiektem budowlanym będącym budynkiem, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W literaturze oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych (wyrok NSA z dnia 27 maja 2010r.,sygn. akt. II FSK 2019/09) utrwalili się poglądy, że zaliczenie konkretnego obiektu do budowli wymaga stwierdzenia, czy został on wymieniony w art.3 pkt 3 u.p.b., a jeżeli nie, to czy jest on podobny do obiektów w nim wymienionych i jednocześnie nie ma cech pozwalających na zaliczenie go do budynków lub obiektów małej architektury. Niewątpliwie parkingi nie zostały wymienione w art.3 pkt 3 prawa budowlanego. Natomiast place postojowe ustawodawca wg art.3 pkt 9 ww ustawy zaliczył do urządzeń budowlanych.

Wprawdzie parkingi, garaże podziemne, jak i place postojowe służą do (postoju)przechowywania samochodów, lecz od strony konstrukcji techniczno-budowlanej

parking podziemny i garaż podziemny usytuowany pod budynkiem są obiektami identycznymi a wg art. 1a ust. pkt 5 u.p.o.l. garaż podziemny został wymieniony przykładowo jako kondygnacja budynku. A zatem do celów podatku od nieruchomości winien być opodatkowany jako budynek wg powierzchni użytkowej.

Natomiast place postojowe jak stwierdził WSA w Krakowie w wyroku z dnia 14 grudnia 2011 r. o sygn. I SA/Kr 1537/11 są kwalifikowane jako budowle(urządzenia budowlane),gdy są obiektami wolnostojącymi.

W omawianym przypadku parking usytuowany na kondygnacji zerowej budynku jest częścią budynku.

Ponadto nie można części obiektu budowlanego zakwalifikować jako budynku a części jako budowli.

Wobec powyższego zdaniem organu podatkowego przedmiotowy parking otwarty usytuowany na kondygnacji zerowej budynku należy opodatkować podatkiem od nieruchomości jako część budynku.

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 2016r.,poz. 718 z póź. zm.). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.54 §1 cytowanej wyżej ustawy).


Zup. Prezydenta
Barbara Walkosz-Staśko
Z-ca Dyrektora Wydziału
Podatków i Opłat