



Wrocław, 07.12.2018r.

WPO-KP.310.11.2018.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 2018r., poz.1445 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 12 września 2018r. Spółki z o.o. siedzibą we Wrocławiu przy ul. , reprezentowanej przez Pełnomocnika Panią , który wpłynął do organu podatkowego w dniu 14 września 2018r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości w zakresie:

1)uznania, iż do opodatkowania garażu wielostanowiskowego usytuowanego w budynku mieszkalnym, stanowiącego własność Spółki wyodrębnionego prawnie i posiadającego odrębną księgę wieczystą, należy stosować stawkę podatkową właściwą dla „pozostałych budynków lub ich części, tym zajętych na prowadzenie od-

płatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego", zarówno w sytuacji gdy Spółka jest wyłącznym właścicielem garażu jak i wówczas gdy będzie jego współwłaścicielem w częściach ułamkowych.

2) uznania, iż grunt pod budynkiem mieszkalnym, w którym usytuowany jest prawnie wyodrębniony garaż, stanowiący początkowo własność Spółki a następnie po sprzedaży udziałów - współwłasność, należy opodatkować stawką podatku od nieruchomości określoną w art.5 ust.1 pkt 1 lit. c tzn. właściwą dla gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego.

organ podatkowy

uznaje stanowisko strony w przedstawionym stanie faktycznym odnośnie:

ad. 1 - **za nieprawidłowe** stwierdzając, iż do opodatkowania garażu wielostanowiskowego usytuowanego w budynku mieszkalnym, stanowiącego własność Spółki, wyodrębnionego prawnie i posiadającego odrębną księgę wieczystą, należy stosować stawkę podatkową określoną w art.5 ust.1 pkt 2 lit. b właściwą dla „budynków lub ich części, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, zarówno w sytuacji gdy Spółka jest wyłącznym właścicielem garażu jak i wówczas gdy będzie jego współwłaścicielem w częściach ułamkowych.

ad. 2 - **za prawidłowe** stwierdzając że grunt pod budynkiem mieszkalnym, w którym usytuowany jest prawnie wyodrębniony garaż, stanowiący własność Spółki a następnie współwłasność w częściach ułamkowych, należy opodatkować stawką podatku od nieruchomości określoną w art.5 ust.1 pkt 1 lit. c tzn. właściwą dla gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego.

UZASADNIENIE

W dniu 14 września 2018r. do organu podatkowego wpłynął wniosek z o.o., z siedzibą we Wrocławiu przy ul. reprezentowanej przez Pełnomocnika-będziego doradcą podatkowym - Panią o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie potwierdzenia prawidłowości stosowania stawki „dla pozostałych budynków lub ich części”, do opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni garażu wielostanowiskowego usytuowanego w budynku mieszkalnym, stanowiącego własność Spółki a następnie po sprzedaży udziałów, stanowiącego współwłasność Spółki. We wniosku zawarto również pytanie dotyczące wskazania właściwej stawki podatku od nieruchomości, którą należy zastosować do opodatkowania gruntu pod budynkiem mieszkalnym, w którym znajdzie się garaż wielostanowiskowy. Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

Spółka prowadzi działalność deweloperską i zamierza wybudować budynek mieszkalny, wielorodzinny, składający się z kondygnacji nadziemnych oraz jednej kondygnacji podziemnej. Na kondygnacji podziemnej ma zostać ulokowany wielostanowiskowy garaż podziemny, przy czym kondygnacja podziemna fizycznie ma się znajdować w bryle budynku. Zatem garaż będzie stanowił część budynku. Przedmiotowy garaż ma się składać z miejsc postojowych oraz komórek lokatorskich i ma stanowić wyodrębniony lokal w rozumieniu ustawy o własności lokali, który ma być przeznaczony na cele inne niż mieszkalne. Dla garażu ma być pro-

wadzona osobna księga wieczysta, założona po zakończeniu budowy całego budynku.

Po wybudowaniu budynku Spółka zamierza dokonywać sprzedaży lokali mieszkalnych znajdujących się w budynku na rzecz osób fizycznych, z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe. Sprzedaż lokali mieszkalnych może odbywać się wraz ze sprzedażą własności udziału w części ułamkowej garażu lub bez sprzedaży udziału we współwłasności garażu. Ponadto sprzedaż udziału w części ułamkowej współwłasności garażu może odbywać niezależnie od sprzedaży lokalu mieszkalnego w budynku. Wraz ze sprzedażą części ułamkowej własności garażu dokonywany będzie podział w ramach quad usum, zgodnie z którym nabywcom tych udziałów przyznane będzie prawo do korzystania z danego miejsca postojowego lub komórki lokatorskiej. W chwili rozpoczęcia sprzedaży garażu Spółka występować będzie jako wyłączny właściciel garażu. Po dokonaniu pierwszej skutecznej sprzedaży udziału we własności garażu, Spółka będzie występowała jako współwłaściciel garażu, w udziale dostosowanym wielkością do liczby podziemnych miejsc postojowych i komórek lokatorskich przyznanych odpłatnie do wyłącznego korzystania osobom trzecim. Z własnością garażu związany będzie udział w nieruchomości wspólnej, który będzie stanowić prawo użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowej, a także części posadowionych na niej budynków oraz urządzeń, które nie będą służyć wyłącznie do użytku właścicieli lokali usytuowanych w tych budynkach. Spółka będzie zatem właścicielem (a następnie, po sprzedaży w częściach ułamkowych- współwłaścicielem) w odniesieniu do garażu znajdującego się w budynku.

Spółka oświadcza, iż nie będzie prowadziła działalności gospodarczej w garażu, gdyż jej przedmiot działalności nie pozwala na prowadzenie tej działalności w garażu podziemnym. Natomiast grunt, na którym zostanie wybudowany budynek wraz z garażem, będzie zakwalifikowany jako teren przeznaczony pod zabudowę mieszkaniową(grunt związany z budynkiem mieszkalnym).

W tym stanie faktycznym Spółka zadała dwa pytania:

1. Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować Spółka w odniesieniu do opodatkowania garażu znajdującego się w opisanym budynku mieszkalnym?. Pytanie dotyczy zarówno sytuacji, w której Spółka jest wyłącznym właścicielem garażu(tj. w okresie od wybudowania do pierwszej sprzedaży części garażu) jak i sytuacji, w której Spółka będzie współwłaścicielem garażu w częściach ułamkowych (tj. po dokonaniu pierwszej sprzedaży udziału we własności garażu)?.
2. Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować Spółka odnośnie opodatkowania gruntu, na którym będzie wybudowany budynek, w skład którego wchodzi garaż?.

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad.1) zarówno w przypadku, gdy Spółka będzie właścicielem jak i następnie współwłaścicielem w częściach ułamkowych garażu, Spółka powinna w odniesieniu do opodatkowania podatkiem od nieruchomości garażu(swojej części) stosować stawkę określoną w art.5 ust.1 pkt 2 lit e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tj. stawkę właściwą dla *budynków lub ich części pozostałych*, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Ad.2) w stosunku do gruntu, na którym ma zostać wybudowany budynek mieszkalny powinno się zastosować stawkę *pozostałe*, właściwą dla gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi.

Spółka uważa, że w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na mocy art.1a ust.2a pkt 1 wyłączone zostały całe budynki mieszkalne (a zatem również części użytkowe tych budynków). W konsekwencji garaż(w tym także wyodrębniony jako osobny lokal) znajdujący się w budynku mieszkalnym nie będzie stanowić części budynku związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zdaniem Wnioskodawcy garaże zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć w ten sposób, iż nie tylko są one w fizycznym posiadaniu przedsiębiorcy, lecz w tych miejscach wykonywane są czynności mające znamiona działalności gospodarczej, np. w hali garażowej zostaby otwarta myjnia samochodowa lub warsztat samochodowy. Ponadto, aby móc opodatkować garaże wg stawki przypisanej do działalności gospodarczej, garaże te powinny zasadniczo spełniać określone warunki techniczne, aby móc je zakwalifikować do działalności gospodarczej. Stanowisko to zostało potwierdzone przez NSA w wyroku z dnia 19 lipca 2017r. sygn. II FSK 1736/15. Spółka jednocześnie podkreśla, że przedmiotowe garaże nie będą spełniać warunków technicznych pozwalających na prowadzenie w nich działalności gospodarczej.

Także WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 19 maja 2011r., sygn. akt I SA/Sz 144/11 orzekł, że "tylko faktyczne zajęcie budynku w celu prowadzenia działalności gospodarczej daje podstawę do zastosowania wyższej stawki podatkowej". Zdaniem Sądu nie wystarczy, że właścicielem budynku jest przedsiębiorca, aby zastosować wyższą stawkę podatkową tj. związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Ponadto Wnioskodawca wskazuje, że w przepisach u.p.o.l. ustawodawca nie przewiduje rozróżnienia skutków w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz zastosowania właściwej stawki tego podatku od faktu, czy dany budynek, grunt lub budowlę posiada osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą czy też pozostali przedsiębiorcy. Uzależnia natomiast opodatkowanie m.in. od charakteru budynku i związku tego budynku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zważywszy na uchwałę NSA w składzie 7 Sędziów z dnia 27 lutego 2012r. (II FPS 4/11) wskazującą, że „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”, czyli stawki podatku *dla budynków lub ich części pozostałych*, zdaniem Wnioskodawcy podatek od nieruchomości dla garażu stanowiącego własność Spółki i usytuowanego w budynku mieszkalnym oraz wyodrębnionego prawnie, należy obliczyć właśnie według tej stawki podatku „dla budynków lub ich części pozostałych”.

Również odnośnie gruntu, na którym ma zostać wybudowany budynek mieszkalny Wnioskodawca stoi na stanowisku, że powinien on być opodatkowany wg stawki „pozostałe”, gdyż zgodnie z brzmieniem art.1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami.

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, **organ podatkowy uznaje:**

1. Za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy będącego przedsiębiorcą, odnośnie opodatkowania wyodrębnionego prawnie garażu wielostanowiskowego usytuowanego w budynku mieszkalnym i stanowiącego jego własność, wg stawki „pozostałe budynki lub ich części” z uwagi na nieprowadzenie w nim działalności gospodarczej.

Jedynie budynki lub ich części będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą opodatkowuje się stawką przewidzianą dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, mimo nie prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Wystarczy sam fakt ich posiadania. Zatem nieruchomości, na których nie jest prowadzona działalność gospodarcza a są we władaniu przedsiębiorcy, bez względu na ich usytuowanie, winny być opodatkowane stawką jak budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W sytuacji, gdy garaż jest położony w budynku mieszkalnym lecz stanowi przedmiot odrębnej własności, jest przedmiotem opodatkowania odrębnym od innych

części budynku i nie dzieli statusu prawnego innych części budynku, nawet jeżeli cały budynek ma charakter mieszkalny.

Natomiast uchwała NSA II FPS 4/11, na którą powołuje się Wnioskodawca dotyczy zupełnie innej sytuacji faktycznej i prawnej, w której podatnikiem jest osoba fizyczna nie prowadząca działalności gospodarczej.

2. Za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, odnośnie zastosowania stawki „pozostałe grunty” do opodatkowania gruntu pod budynkiem mieszkalnym, w którym usytuowany jest prawnie wyodrębniony garaż wielostanowiskowy.

W świetle art.1a ust.2a pkt 1 u.p.o.l. do gruntów, budynków i budowli związanych z działalnością gospodarczą nie zalicza się budynków mieszkalnych i gruntów związanych z tymi budynkami. Grunt pod budynkiem mieszkalnym nie zmienia swego charakteru mimo wyodrębnienia prawnego w budynku różnych lokali w tym lokali niemieszkalnych. W tym przypadku do opodatkowania gruntu podatkiem od nieruchomości decydujące znaczenie ma klasyfikacja w ewidencji gruntów i budynków.

Problem opodatkowania podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych jest przedmiotem licznych komentarzy oraz sporów interpretacyjnych. Orzecznictwo sądowe dotyczące stosowania stawek podatkowych również nie jest jednolite.

Z treści przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2018r.,poz.1445 z późn. zm.) zawartych w art.5 ust.1 pkt 1 oraz art.5 ust.1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. grunty oraz budynki lub ich części a zróżnicowane stawki wskazane pod literami a,b,c,d,e, można odnieść do całego budynku jak też do części użytkowanych w określony sposób. Ustawodawca zróżnicował bowiem wysokość stawek podatku od nieruchomości, wprowadzając m.in. stawki dla budynków lub ich części, uzależniając wysokość stawek podatkowych od charakteru budynków lub ich części. Brak jest natomiast odrębnej stawki dla garaży. Poza tym należy pamiętać, iż niebagatelną rolę odgrywa stan prawny nieruchomości.

Tak więc zastosowanie odpowiedniej stawki podatku od nieruchomości uzależnione jest od wystąpienia określonego stanu faktycznego i prawnego.

Należy przypomnieć, iż ustawodawca szczególnie uprzywilejował budynki mieszkalne zaznaczając, iż tylko zajęcie ich lub ich części na prowadzenie działalności gospodarczej, uprawnia do zastosowania maksymalnej stawki podatku od nieruchomości.

Jeżeli więc lokal użytkowy usytuowany jest w budynku mieszkalnym i posiada zaświadczenie o samodzielności lokalu, ale nie posiada własnej księgi wieczystej a więc nie jest wyodrębniony prawnie, to stanowi część składową budynku mieszkalnego i brak jest podstaw, aby opodatkować go inną stawką niż przewidzianą dla budynków mieszkalnych, gdy nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Dopiero wyodrębnienie prawne pozwala na zastosowanie innej stawki podatkowej.

W opisanym we wniosku stanie faktycznym garaż wielostanowiskowy znajduje się w budynku mieszkalnym i jest to nieruchomość lokalowa wyodrębniona z nieruchomości macierzystej w celu ustanowienia odrębnej własności na podstawie art.46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018r.,poz. 1025 z późn. zm.). Zgodnie z ww przepisem nieruchomością może być m.in. część budynku, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowi odrębny od gruntu przedmiot własności.

Przepisy szczególne zawarte są w ustawie z dnia 24 czerwca 1994r. o własności lokali (Dz.U. z 2018r.,poz. 716 z późn. zm.).

W myśl art. 2 ust.1 tejże ustawy samodzielne lokale mieszkalne a także lokale o innym przeznaczeniu (np. garaż, lokal usługowy),moga stanowić odrębne nieruchomości. Należy wskazać, iż podatkowi od nieruchomości podlega zarówno budynek, jak i część budynku, a także grunt.

Tak więc lokal garażowy stanowiący samodzielną 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.

Poparciem tej interpretacji jest wyrok NSA z 27 marca 2015r., II FSK 590/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. W sytuacji zatem, gdy garaż został wyodrębniony jako lokal o innym niż mieszkalnym 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, iż hala garażowa została wyodrębniona prawnie i posiada odrębną księgę wieczystą a więc może stanowić odrębny od budynku mieszkalnego przedmiot opodatkowania, co do którego znajdują zastosowanie inne stawki podatkowe w zależności od charakteru tej części budynku.

Należy zauważyć, iż pośrednio prawidłowość 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 zapis ten odnosi się zarówno do lokali mieszkalnych jak i niemieszkalnych. 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.

A zatem garaż oraz lokale usługowe, stanowiące część budynku mieszkalnego, wyodrębnione jako samodzielne lokale w rozumieniu ustawy o własności lokali, mogą być odrębnymi nieruchomościami, które stanowią odrębne od innych części budynku przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko takie znalazło uzasadnienie w uchwale NSA z dnia 27 lutego 2012r o sygn. akt II FPS 4/11, w której Sąd stwierdził, iż 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..

W sytuacji prawnego wyodrębnienia lokali w budynku mieszkalnym „jednorodny” przedmiot opodatkowania, czyli budynek rozpada się na mniejsze części – nieruchomości lokalowe. Przedmiotem podatku nie jest już budynek mieszkalny, ale poszczególne lokale (mieszkalne, użytkowe, garaże) oraz części wspólne takiego budynku a nie cały budynek. Należy wówczas przyjąć, iż 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 lokale garażowe i lokale usługowe, **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

Podkreślić należy, iż ustawodawca w u.p.o.l. nie definiuje ani pojęcia budynku mieszkalnego ani pojęcia części budynku.

W art. 1a ust 1 pkt 1 ww ustawy znaleźć można jedynie ogólną definicję budynku oraz w pkt.3 definicję budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie więc z art. 1a ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za grunty, budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się grunty, budynki lub ich części będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, za wyjątkiem gruntów, budowli oraz budynków, o których mowa w art.1a ust.2a u.p.o.l..

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 2015r. o rewitalizacji (Dz.U. z 2018 poz. 1398)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 1994r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2018r. poz.1276 z późn. zm.) lub ostateczna decyzja organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Artykuł ten potwierdza, że budynek lub jego część związana z prowadzeniem działalności gospodarczej to taka, która jest w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Nie ulega wątpliwości, iż Spółka jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą, jest bowiem zarejestrowana w KRS-ie, a lokal użytkowy tj. hala garażowa będący „wyodrębnioną częścią nieruchomości” jest w posiadaniu przedsiębiorcy.

Przedmiotem działalności gospodarczej Spółki jest *budowa* wielomieszkaniowych budynków i *sprzedaż* na własny rachunek znajdujących się w nich lokali mieszkalnych i użytkowych, co wskazuje na związek tych lokali z działalnością gospodarczą.

Zgodnie z art.1a ust.1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych działalność gospodarcza oznacza działalność, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 6 marca 2018r. Prawo Przedsiębiorców (Dz.U. z 2018r. poz.646, z późn. zm.).

Stosownie zaś do art.3 tej ustawy, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Jak więc widać działalność gospodarcza w zakresie budowy budynków, w tym także znajdujących się w nich lokali, stanowiących odrębne nieruchomości, które zarobkowo sprzedaje na własny rachunek w sposób zorganizowany i ciągły, podporządkowana regule racjonalnego gospodarowania w pełni realizuje definicję działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę.

Spółka zaznacza, iż nie wykorzystuje nieruchomości garażowej nawet w sposób pośredni dla celów przedsiębiorstwa, a więc jej zdaniem brak jest podstaw do stosowania do opodatkowania tej powierzchni maksymalnych stawek podatkowych.

Zdaniem organu podatkowego istnieje związek miejsc postojowych usytuowanych w hali garażowej z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy, o której mówi ustawodawca. Miejsca garażowe przeznaczone na sprzedaż stanowią przecież efekt końcowy procesu budowlanego.

Gdyby Spółka nie wykorzystywała hali garażowej w toku prowadzonej działalności gospodarczej, jako towaru handlowego, to z pewnością miejsca postojowe nie stanowiłyby produktów przeznaczonych na sprzedaż lecz Spółka wybrałaby inną formę statusu prawnego dla tych lokali. Takie lokale mogłoby być lokalami przynależnymi do lokalu mieszkalnego i zgodnie z art. 2 ust.4 ustawy z dnia 24 czerwca 1994r.(Dz.U. z 2018r.,poz 716 z późn. zm.) o własności lokali, stanowić część składową lokalu, nawet jeśli do niego bezpośrednio nie przylegają lub gdy są położone poza budynkiem, w którym wyodrębniono lokal. Wówczas takie miejsca postojowe opodatkowane by były stawką podatkową jak dla „budynków mieszkalnych lub ich części”.

Spółka mogła również zakwalifikować halę garażową jako nieruchomość wspólną a więc taką, która nie służy wyłącznie do użytku właścicieli lokali. W takim przypadku mielibyśmy do czynienia z określeniem do korzystania z poszczególnych miejsc w ramach podziału do używania (quad usum),a podatek od nieruchomości byłby naliczany również wg stawki przewidzianej dla lokalu mieszkalnego.

Tak więc Spółka świadomie i zgodnie z zasadami rachunku ekonomicznego wybrała najbardziej korzystną, dla siebie jako przedsiębiorcy, formę prawną garażu wielostanowiskowego, dzięki której miejsca postojowe będą stanowiły przedmiot obrotu handlowego.

Wynika z tego, że 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 zastosować stawkę „od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” chyba, że będą miały miejsce wyjątki określone przez ustawodawcę, w art.1a ust.2a u.p.o.l. a więc wydana została decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust.1 ustawy prawo budowlane(nakaz rozbiórki budynku) lub ostateczna decyzja organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek lub jego część z użytkowania. Jedynie takie zdarzenia umożliwiałyby zastosowanie stawki „pozostałe budynki lub ich części”.

Równocześnie należy wspomnieć, że od 2016r. nie obowiązuje już klauzula tzw. względów technicznych. Do stosowania stawki „pozostałe budynki lub ich części” do opodatkowania nieruchomości będących w posiadaniu przedsiębiorcy niezbędna jest decyzja, o której mowa w art.1a ust.2a pkt 3 u.p.o.l..

Aby więc możliwym było zastosowanie w odniesieniu do budynku lub jego części będących w posiadaniu Przedsiębiorcy, stawki „pozostałe budynki” należy najpierw wykluczyć, że nieruchomość jest budynkiem mieszkalnym oraz że jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ponadto 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 danym momencie do prowadzenia działalności gospodarczej należy uznać za związane z działalnością gospodarczą.

Potwierdzeniem tego stanowiska jest wyrok WSA w Poznaniu z 16 kwietnia 2008r. o sygn. I SA/Po 33/08; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30.10.2013r., o sygn. akt I SA/Ol 615/13 a także komentarz L. Etela do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Komentarz, LEX 2012.

Należy mieć również na uwadze fakt, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym, gdyż przedmiotem opodatkowania jest majątek. W Polsce nie obowiązuje system uzależniający wysokość podatku od wartości przedmiotu opodatkowania.

Wysokość stawki podatkowej nie zależy od rzeczywistych przychodów, czy wysokości jakie przynosi czy może przynosić wykorzystywanie przedmiotu opodatkowania w działalności gospodarczej. Jedynym czynnikiem decydującym o uznaniu nieruchomości za związaną z działalnością gospodarczą jest kryterium posiadania i to w znaczeniu, o jakim mowa w przepisach prawa cywilnego, wobec braku definicji posiadania w ustawie podatkowej. Ustawa nic nie mówi o sposobie wykorzystania danej nieruchomości.

Stawki podatkowe zróżnicowane są w zależności od przeznaczenia majątku na określone cele (mieszkalne, do różnej działalności gospodarczej, pozostałe) oraz od jego sytuacji *prawnopodatkowej*.

Tak więc w celu określenia prawidłowej stawki podatkowej organ jest uprawniony jedynie do badania statusu podatnika i charakteru gruntu i budynku, natomiast nie jest uprawniony do badania rodzaju związku łączącego nieruchomość z prowadzoną przez właściciela nieruchomości działalnością gospodarczą. Tym samym przyjmuje się, że obiekt nawet niewykorzystywany faktycznie w danym momencie do prowadzenia działalności gospodarczej, uznaje się za związany z działalnością, bowiem definicja ustawowa nie nawiązuje do przesłanki wykorzystywania nieruchomości na cele związane bezpośrednio z działalnością gospodarczą.

Potwierdzenie, że decydujące znaczenie ma kryterium „posiadania”, można odnaleźć w orzecznictwie podatkowym. Tytułem przykładu jest wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2016r. o sygn. I SA/Rz 709/16, w którym Sąd ten stwier-

dził, że „... co do zasady, o możliwości zastosowania wyższych stawek podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę. Nie ma tu znaczenia to, czy przedsiębiorca rzeczywiście wykonuje działalność gospodarczą z wykorzystaniem takich gruntów, budynków, czy budowli...”. Podobne stanowisko znajdziemy w orzeczeniach NSA: wyrok NSA z dnia 13.09.2016r., II FSK 2257/14 ; wyrok NSA z 21.04.2015r., II FSK 1296/13.

W przypadku garażu wielostanowiskowego i lokali usługowych usytuowanych w budynku mieszkalnym istotnym jest fakt czy są to lokale prawnie wyodrębnione. W stanie faktycznym opisanym przez Wnioskodawcę hala garażowa posiada odrębną księgę wieczystą, a miejsca postojowe w hali garażowej-wielostanowiskowej nie są przynależne do lokalu mieszkalnego ani nie stanowią elementu nieruchomości wspólnej.

Pamiętać należy, iż skoro cały garaż w sensie prawnym został wyodrębniony jako odrębny lokal użytkowy, to zgodnie z prawem nie stanowi on już części budynku mieszkalnego, co pozwalałoby na opodatkowanie go stawką od budynków mieszkalnych lub ich części, lecz odrębny przedmiot opodatkowania. Odrębność ta (od innych części budynku) pozwala na różne opodatkowanie w zależności od charakteru lokalu.

Ponadto podkreślić należy, że istotne znaczenie dla zastosowania właściwej stawki podatkowej mają dane zawarte w ewidencji budynków. Zgodnie z art. 21 ustawy z 17 maja 1989r.-Prawo geodezyjne i kartograficzne(Dz.U. z 2017r.poz.2101 z późn. zm.) dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę rozstrzygnięć podatkowych. Mają przy tym walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 Ordynacji podatkowej.

Wobec powyższego organ podatkowy stoi na stanowisku, iż:

1. do opodatkowania garażu wielostanowiskowego usytuowanego w budynku mieszkalnym, stanowiącego własność Spółki, wyodrębnionego prawnie i posiadającego odrębną księgę wieczystą, należy stosować stawkę podatkową określoną w art.5 ust.1 pkt 2 lit. b właściwą dla „budynków lub ich części, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, zarówno w sytuacji gdy Spółka jest wyłącznym właścicielem garażu jak i wówczas gdy będzie jego współwłaścicielem w częściach ułamkowych.
2. grunt pod budynkiem mieszkalnym, w którym usytuowany jest prawnie wyodrębniony garaż, stanowiący własność Spółki a następnie współwłasność w częściach ułamkowych, należy opodatkować stawką podatku od nieruchomości określoną w art.5 ust.1 pkt 1 lit. c tzn. właściwą dla gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego.

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 – tj. Dz.U. z 2018r.,poz. 1302). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.54 §1 i §2 cytowanej wyżej ustawy).

Z up. Prezydenta


Barbara Walchoś-Staśko
Z-ca Dyrektora Wydziału