

PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY

PE-10-OP.310.3.2019.GWA

PE-10-OP/31101/1825/GW/19

(...) Sp. z o.o.

ul. (...)

NIP (...)

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Podstawa prawna interpretacji

Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800 z późn. zm.)

2. Rozstrzygnięcie

Po rozpatrzeniu wniosku (...) Sp. z o.o. (dalej jako „Spółka”) z dnia 15 marca 2019 r. (wpływ do organu podatkowego w dniu 20 marca 2019 r.) w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów w zakresie podatku od nieruchomości, uzupełnionego w dniu 25 kwietnia 2019 roku pismem z dnia 18 kwietnia 2019 roku, postanawiam uznać stanowisko przedstawione we wniosku przez Spółkę za nieprawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

3. Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku

Z treści przedłożonego wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości wynika, iż Spółka prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą w zakresie realizacji inwestycji developerskich oraz sprzedaży lokali mieszkalnych i użytkowych. Głównym przedmiotem prowadzonej przez Spółkę pozarolniczej działalności gospodarczej jest działalność związana z kupnem i sprzedażą nieruchomości oraz realizacją projektów budowlanych związanych ze wznoszeniem budynków (budowanie budynków mieszkalnych wielorodzinnych wraz z lokalami niemieszkalnymi oraz zbywanie odrębnej własności lokali w tych budynkach). Po zakończonej inwestycji Spółka zbywa na rzecz klientów wybudowane lokale. W praktyce Spółki występuje zarówno sprzedaż lokali mieszkalnych (odrębna księga wieczysta), miejsc postojowych w garażach (odrębna księga wieczysta) oraz lokali użytkowych wraz z odpowiednim udziałem w gruncie.

W świetle opisanego powyżej stanu faktycznego, pytanie Spółki brzmi:

„Czy powierzchnie wspólne w hali garażowej, dotyczące miejsc postojowych, powinny być wykazane w pozycji C.4.53 czy w pozycji C.4.58 deklaracji DN-18?”.

4. Stanowisko wnioskodawcy

Zdaniem Spółki, zawartym w złożonym wniosku (oraz jego uzupełnieniu z dnia 18 kwietnia 2019 roku), „(...) Spółka stoi na stanowisku, że części wspólne hali garażowej powinny znajdować się w pozycji C.4.53, ponieważ zaliczone są one łącznie do mianownika, stanowiącego podstawę wyliczenia udziałów w całej nieruchomości wspólnej budynku. Za prawidłowością tego podejścia przemawia fakt, że przy sprzedaży miejsca postojowego Spółka będzie się posługiwała w aktach przeniesienia własności mianownikiem wynikającym z sumy metraży wyłącznie miejsc postojowych (bez powierzchni wspólnej budynku). Pozycja C.4.58 zawiera tylko metraż miejsc postojowych, bez powierzchni wspólnych całego budynku”.

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445, z późn. zm., dalej jako „ustawa o podatkach i opłatach lokalnych lub „upol”) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji „części budynku”, niemniej jednak w świetle orzecznictwa należy uznać, iż część budynku stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, w sytuacji gdy stanowi odrębny od nieruchomości budynkowej przedmiot opodatkowania. W praktyce owymi częściami budynków stanowiącymi odrębne od budynku i od nieruchomości gruntowej nieruchomości są lokale mieszkalne oraz inne lokale, ponieważ właśnie one na podstawie przepisów szczególnych (ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali) mogą stanowić przedmiot odrębnej własności (por. wyrok WSA w Łodzi z 15 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 449/12, CBOSA).

W myśl art. 3 ust. 1 upol podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych.

Zgodnie z art. 3 ust. 4 upol, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust. 4a-6. Według art. 3 ust. 4a upol 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.

Z opisanego we wniosku stanu faktycznego wynika, że lokal garażowy, w którym znajdują się miejsca postojowe sprzedawane przez Spółkę w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej, stanowi odrębną nieruchomość albowiem prowadzona jest dla niego odrębna księga wieczysta. Zatem dla celów podatku od nieruchomości garaż stanowiący odrębną nieruchomość będzie stanowił odrębny przedmiot opodatkowania. W świetle orzecznictwa sądowego utrwalony został już pogląd, iż każdy samodzielny, wyodrębniony lokal znajdujący się w bryle budynku mieszkalnego należy traktować jako odrębny przedmiot opodatkowania.

W uchwale podjętej w składzie siedmiu sędziów przez Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 27 lutego 2012 r., sygn. akt II FPS 4/11 (CBOSA) stwierdzono, że garaż może stanowić pomieszczenie przynależne do samodzielnego lokalu mieszkalnego, albo może stanowić odrębną własność lokalową. W pierwszej z tych sytuacji, nie będzie stanowił odrębnego, od samodzielnego lokalu mieszkalnego, przedmiotu opodatkowania. W rezultacie będzie podlegał opodatkowaniu tak jak lokal mieszkalny. Dotyczy to wszystkich tych sytuacji, w których nie wyodrębniono prawnie własności lokalowej. W sytuacji, gdy garaż został wyodrębniony jako lokal o innym niż mieszkalnym przeznaczeniu, stanowiącym odrębną nieruchomość i odrębny przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu całego budynku (w tym także mieszkalnego). Dla potrzeb kwalifikacji przedmiotu opodatkowania w postaci odrębnej własności lokalowej garażu, niezbędne jest ustalenie, czy ma on charakter mieszkalny, czy też takiego charakteru nie można mu przypisać. Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym w uchwale garaż nie spełnia funkcji mieszkalnych. W sytuacji, gdy stanowi on odrębny od innych wyodrębnionych jako nieruchomości części budynku, staje się samodzielnym przedmiotem opodatkowania. Tym samym nie dzieli on losu innych części tego budynku (np. lokali mieszkalnych), nawet jeżeli cały budynek ma charakter mieszkalny.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, z późn. zm., dalej „ppsa”), niezależnie od tego, że uchwała składu siedmiu sędziów NSA jest wiążąca w danej sprawie (art. 187 § 2 ppsa), ma ona ponadto tzw. ogólną moc wiążącą, wynikającą z art. 269 § 1 ppsa. Ostatnio wymieniony przepis nie pozwala żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć innej sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale powiększonego składu NSA. Skład, który nie podziela wspomnianego stanowiska, może jedynie ponownie przedstawić dane zagadnienie odpowiedniemu składowi powiększonemu.

Wobec powyższego, za nieprawidłowe w opinii organu podatkowego należy uznać odnoszenie się Spółki do całego budynku jako przedmiotu opodatkowania. Za trafny należy natomiast uznać pogląd, że w sytuacji wyodrębnienia lokali w budynku mieszkalnym opodatkowaniu podlegają poszczególne lokale o różnym charakterze, tj. lokale mieszkalne, lokale użytkowe, w tym garaże, oraz części wspólne takiego budynku, a nie cały budynek. Przyjąć należy, iż w takiej sytuacji jedynie lokale mieszkalne wraz z pomieszczeniami przynależnymi są opodatkowane według stawek właściwych dla budynków i lokali mieszkalnych i tutaj tylko będzie istotne faktyczne zajęcie lokalu na prowadzenie działalności gospodarczej, co wprost wynika z brzmienia art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol. Zgodnie z tym przepisem budynki lub ich części opodatkowane są najwyższą stawką podatkową, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej lub przy budynkach mieszkalnych lub ich częściach - są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Pozostałe lokale niemieszkalne natomiast powinny być opodatkowane albo według stawek przewidzianych dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (jeżeli znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy) albo według stawek pozostałych (G. Dudar. Opodatkowanie budynków mieszkalnych znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy. Glosa do wyroku NSA z 22 lipca 2009 r. Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 10 (104). Październik 2009 r.) (tak: Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 3 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 931/18, CBOSA).

Samodzielny lokal stanowi jednolity twór prawny. Brak jest przepisu prawa, który pozwalałby na wyodrębnienie w obrębie lokalu będącego halą garażową tzw. części wspólnych. Zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2019 r. poz. 737, z późn. zm.), w razie wyodrębnienia własności lokali

właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Stosownie do treści art. 3 ust. 2 ustawy o własności lokali, nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

W związku z powyższym, w opisanym we wniosku lokalu garażowym stanowiącym odrębną nieruchomość, nie będzie części wspólnych. Natomiast opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegała cała powierzchnia użytkowa przedmiotowego lokalu, stosownie do posiadanych przez poszczególnych współwłaścicieli udziałów w tym lokalu (art. 3 ust. 4a upol). Udział taki zasadniczo nie odpowiada (w przeliczeniu na metry kwadratowe) powierzchni konkretnego miejsca postojowego użytkowanego przez stronę w tymże garażu w ramach podziału do użytkowania (quoad usum). Powierzchnia garażu wynikająca z tego udziału w ramach przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest zawsze większa niż samego miejsca postojowego, gdyż obejmuje również np. ciągi komunikacyjne w garażu, dlatego udział w lokalu garażowym musi być zawsze pojmowany w sposób abstrakcyjny. Okoliczność, że podatnik ma prawo do wyłącznego korzystania z określonego z góry miejsca postojowego w ramach wspomnianego podziału do korzystania z garażu jako przedmiotu współwłasności, nie zwalnia go z obowiązku ponoszenia ciężaru podatku od nieruchomości z tytułu samego faktu bycia współwłaścicielem lokalu garażowego, rozumianego w sposób abstrakcyjny (por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 marca 2019 r. sygn. akt I SA/Po 971/18, CBOSA).

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że cała powierzchnia użytkowa garażu, będąca we własności Spółki, podlegać będzie opodatkowaniu według stawki przewidzianej dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, co oznacza, iż w/w powierzchnia powinna być wykazana w deklaracji DN-18 w pozycji C.4.58. Stosownie do brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, za budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Nie ulega wątpliwości, że udziały w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość, są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (zob. wyrok NSA z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 29/13, CBOSA): „Posiadane zatem przez Spółkę udziały w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość związane są bezpośrednio z jej zarobkową działalnością wytwórczą i budowlaną polegającą na budowie nieruchomości, w tym stanowiących lokale będące garażami, które następnie oferowane są do sprzedaży. Spełniony zatem jest warunek, zgodnie z którym część budynku (lokal stanowiący garaż) na co wskazuje art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., znajduje się we współposiadaniu 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 zw. z art. 2 u.s.d.g.). Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być uznane wyłącznie te części budynku, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez Spółkę do korzystania osobom trzecim dla zaspokojenia ich potrzeb mieszkaniowych (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach gospodarczej działalności Spółki (np. komercyjnego najmu). Zastrzeżenie to nie mogło zaś dotyczyć posiadanych udziałów w odrębnym lokalu stanowiącym garaż”. (por. także wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 931/18, wyrok WSA w Warszawie, sygn. akt III SA/Wa 3645/16, CBOSA).

Tym samym stanowisko Spółki, zawarte w złożonym wniosku i jego uzupełnieniu z dnia 18 kwietnia 2019 r., uznać należy za nieprawidłowe.

6. Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w terminie 30 dni od dnia doręczenia Spółce interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r. poz. 1302 z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta m.st. Warszawy – Biuro Podatków i Egzekucji, ul. Kredytowa 3, 00-056 Warszawa.