

PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY

PE-OP.3120.634.2015.BPO

PE-10-OP/31101/1846/GW/19

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

ul. (...)

Reprezentowana przez:

Pana (...)

(...) Sp. k.

ul. (...)

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Podstawa prawna interpretacji

Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900)

2. Rozstrzygnięcie

Po ponownym rozpatrzeniu wniosku (...) Sp. z o.o. (dalej jako „Spółka”) z dnia 9 września 2015 r. (wpływ do organu interpretacyjnego w dniu 10 września 2015 r.) w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, uzupełnionym pismem datowanym na dzień 22 września 2015 r. postanawiam uznać stanowisko Spółki – w przedstawionym stanie faktycznym - za prawidłowe 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 (oraz jego uzupełnienia datowanego na dzień 22 września 2015 roku) wynika, iż Spółka w roku 2010 zakupiła teren budowlany wraz z pozwoleniem na budowę „Budynku usługowo – handlowo – biurowego z lokalami gastronomicznymi na parterze” i dołączoną dokumentacją architektoniczno – konstrukcyjną. Pozwolenie na budowę zostało wydane w oparciu o warunki zabudowy, z uwagi na brak miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Budowa na podstawie w/w pozwolenia na budowę została rozpoczęta w roku 2010. W związku z uchwaleniem miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego Spółka wystąpiła z wnioskiem o zmianę warunków technicznych budowy. Wskutek informacji udzielonych przez organ administracji

architektoniczno – budowlanej, Spółka w lutym 2014 roku zakończyła budowę i wystąpiła o pozwolenie na dalszą budowę tego samego budynku. Budowa na podstawie nowego pozwolenia została zakończona w marcu 2015 r., natomiast od kwietnia 2015 r. Spółka zaczęła dokonywać odpisów amortyzacyjnych. Ponadto Spółka wskazała, iż roboty budowlane, zakończone w dniu 15 marca 2015 roku, były zgodnie z przepisami ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane budową a nie przebudową, ponieważ – zdaniem Spółki – „(...) nie można wykonać przebudowy czegoś, czego nie ma. W tym, konkretnym przypadku chodzi o budowę stropu na poziomie + 3,24m, którego nie było, bo tak przewidywał wcześniejszy projekt i pozwolenie na budowę (...)”. Ponadto Spółka wskazała, „(...) że budowa przedmiotowego stropu uniemożliwiała użytkowanie jakiegokolwiek części budynku, dlatego wciąż trwała tam budowa (...)”.

W świetle tak przedstawionego stanu faktycznego, pytanie Spółki dotyczy daty, od której powstanie obowiązek podatkowy od budynku opisanego we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, a mianowicie: „(...) W świetle opisanych wyżej faktów proszę Państwa o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości czy faktycznie należny podatek od przedmiotowej nieruchomości będzie przysługiwał od dnia 01.01.2016 r. (...)”.

Interpretacją indywidualną z dnia 8 października 2015 r. nr PE-OP.3120.634.2015.BPO; BPE-2-OP/31101/2718/BPO/15 Prezydent m.st. Warszawy uznał stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku o udzielenie interpretacji, za nieprawidłowe. Na powyższą interpretację Spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który po jej rozpoznaniu wyrokiem z dnia 2 lutego 2017 r. o sygn. akt III SA/Wa 94/16 uchylił zaskarżoną interpretację w całości. W uzasadnieniu swojego stanowiska Sąd – uznając skargę Spółki za zasadną - wskazał między innymi na to, iż „(...) Zdaniem Sądu z treści zaskarżonej interpretacji jasno wynika, że organ nie odniósł się do kluczowej kwestii dotyczącej momentu zakończenia opisanej we wniosku budowy. Organ pominął w swoich rozważaniach okoliczność prowadzenia dalszych robót budowlanych przez Skarżącą na podstawie nowego pozwolenia na budowę, a o to właśnie pytała Skarżąca. Prezydent przywołał art. 54 prawa budowlanego choć ze stanu faktycznego wniosku nie wynikało czy Skarżąca zawiadomiła właściwy organ o zakończeniu budowy. Okoliczność ta nie była też przedmiotem wezwania z dnia 17 września 2015 r. Dodatkowo należy wskazać, że organ ten wzywał Skarżącą do wskazania czy i od kiedy dokonywane były odpisy amortyzacyjne oraz do wyjaśnienia czy roboty budowlane zakończone w 2015r. są budową czy przebudową. Pomimo, iż Skarżąca udzieliła wyczerpującej i jasnej odpowiedzi na te pytania organ ani nie odniósł się do nich w zaskarżonej interpretacji ani nawet nie przytoczył w ramach opisu stanu faktycznego sprawy. Zdaniem Sądu brak analizy tej kwestii stanowi o tym, że uzasadnienie zaskarżonej interpretacji nie stanowi wyczerpującej oceny stanowiska prawnego Skarżącej, co z kolei stanowi naruszenie normy wynikającej z art. 14c § 1 i 2 O.p. (...)”.

Prezydent m.st. Warszawy, nie zgadzając się z w/w orzeczeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lutego 2017 r., wniósł do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie skargę kasacyjną. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, po jej rozpatrzeniu, wyrokiem z dnia 2 kwietnia 2019 r. oddalił skargę kasacyjną. W uzasadnieniu swojego stanowiska Sąd ten wskazał między innymi, iż „(...) W pierwszej kolejności sąd trafnie zauważył, że organ wydający interpretację indywidualną nie wyjaśnił, kiedy nastąpiło zakończenie budowy, co stanowi z kolei kluczową kwestię, bowiem stosownie do art. 6 ust. 2 u.p.o.l. obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Organ jednocześnie nie odniósł się

do okoliczności przywołanych przez spółkę we wniosku o wydanie interpretacji, ani nawet ich nie przytoczył w ramach opisu stanu faktycznego sprawy (...). Zdaniem NSA, zawartym w w/w wyroku, „(...) wad interpretacji, istotnych w świetle wymogów art. 14c § 1 i 2 ord. pod. nie można reformować w formie późniejszej aktywności procesowej organu. Wszelkie wyjaśnienia organu na etapie sądowym umożliwiają uzupełnienia motywów zaskarżonej interpretacji indywidualnej (...)”.

4. Stanowisko wnioskodawcy

Zdaniem Spółki, zawartym w złożonym wniosku, „(...) obowiązek podatkowy w tym przypadku powstanie z dniem 1.01.2016 roku (...)”.

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1445 ze zm.; dalej jako „upol”), podatnikami podatku od nieruchomości są między innymi osoby prawne będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych. Natomiast w myśl art. 6 ust. 2 upol, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Termin "zakończenie budowy" nie został wyjaśniony na gruncie upol. Dlatego też sprecyzowanie tego pojęcia wymaga sięgnięcia do ustawy Prawo budowlane. Należy podkreślić, iż akt ten również nie zawiera definicji zakończenia budowy. Organ interpretacyjny pragnie zauważyć, że „Na podstawie jednak analizy poszczególnych przepisów rozdziału 5 tego aktu można ustalić moment, który decyduje o zakończeniu budowy. Z art. 54 pr. bud. wynika, że inwestor, który wybudował na podstawie pozwolenia na budowę obiekt budowlany, powinien zawiadomić organ administracji architektoniczno-budowlanej o zakończeniu budowy. Dokumenty niezbędne do załączenia do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego określa art. 57 ust. 1-3 pr. bud. W tym przepisie stwierdza się m.in., że do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego inwestor obowiązany jest dołączyć oryginał dziennika budowy, oświadczenie kierownika budowy o doprowadzeniu do należytego stanu i porządku terenu budowy, a także - w razie korzystania - ulicy, sąsiedniej nieruchomości, budynku lub lokalu. Do zawiadomienia powinno zostać dołączone oświadczenie kierownika o zgodności wykonania obiektu budowlanego z projektem, warunkami pozwolenia na budowę, przepisami i obowiązującymi polskimi normami. Nie są to jednak wszystkie informacje, które powinny być złożone razem z zawiadomieniem o zakończeniu budowy. Należy podkreślić, iż z pewnością zakończenie budowy nastąpi, gdy zostało złożone zawiadomienie o zakończeniu budowy spełniające ww. warunki. Złożenie tego zawiadomienia nie jest jednak konieczne do uznania, iż nastąpiło faktyczne zakończenie budowy. Wystarczy, że będą spełnione warunki upoważniające do złożenia tego zawiadomienia. Innymi słowy, spełnienie warunków, o których mowa w art. 57 ust. 1 i 2 prawa budowlanego przesądza, iż nastąpiło zakończenie budowy (...)” (zob. Dudar G., Etel L., Presnarowicz S. „Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Komentarz; wyd. ABC 2008). „(...) O zakończeniu budowy w rozumieniu art. 103 ust. 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane /Dz.U. nr 89 poz. 414/ świadczy spełnienie przez inwestora warunków przystąpienia do użytkowania obiektu budowlanego, a w szczególności złożenie zawiadomienia, o jakim mowa w art. 54 ust. 1 cytowanej ustawy.

2. W sensie techniczno-budowlanym można mówić o zakończeniu budowy obiektu budowlanego, gdy odpowiada on warunkom, jakie przewiduje prawo budowlane wobec budowy legalnej przy zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy /art. 57 prawa budowlanego/.

Obiekt powinien być w takim stanie, by mógł zostać przeprowadzony jego odbiór i by można było przekazać go do normalnej eksploatacji i użytkowania (...)” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 1996 r. sygn. akt SA/Wr 2735/95, CBOSA).

Jak wynika z opisu stanu faktycznego, zawartego we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, Spółka „(...) po zakończeniu budowy według starego pozwolenia na budowę uzyskała w dniu 17.07.2014 r. (...) pozwolenie na dalszą budowę tego budynku polegającą na budowie stropu na poziomie +3,24 m. Na podstawie tej decyzji inwestor nieprzerwanie prowadził roboty budowlane w budynku w celu zakończenia jego budowy, tyle, że już na podstawie nowego pozwolenia na budowę wydanego w oparciu o Miejskowy Plan Zagospodarowania Przestrzennego. Roboty budowlane w budynku zakończone zostały w całości w dniu 15.03.2015 r. (...)”.

Odnosząc się do powyższego, zwrócić uwagę należy na art. 36a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 roku, poz. 1202 z późn. zm.; dalej jako „Prawo budowlane”), który odnosi się do zmiany pozwolenia na budowę. Otóż istotne odstępienie od zatwierdzonego projektu budowlanego lub innych warunków pozwolenia na budowę jest dopuszczalne jedynie po uzyskaniu decyzji o zmianie pozwolenia na budowę. Poza tym – zgodnie z art. 36a ust. 1a Prawa budowlanego – istotne odstępienie od projektu budowlanego złożonego wraz ze zgłoszeniem budowy, o której mowa w art. 29 ust. 1 pkt 1a, 2b i 19a, lub przebudowy, o której mowa w art. 29 ust. 2 pkt 1b, wobec którego organ administracji architektoniczno-budowlanej nie wniósł sprzeciwu, jest dopuszczalne jedynie po uzyskaniu decyzji o pozwoleniu na budowę dotyczącej całego zamierzenia budowlanego. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż zmiana pozwolenia na budowę – w sensie administracyjnym – jest sprawą nową, a nie kontynuacją postępowania w sprawie o pozwolenie na budowę, co oznacza konieczność ponownego określenia kręgu podmiotów legitymujących się przymiotem strony w tym postępowaniu (tak: wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2018 r. sygn. akt II OSK 2226/18). W sprawie o zmianę pozwolenia na budowę organ nie kontroluje prawidłowości decyzji o pozwoleniu na budowę posiadającej walor ostateczności (tak: wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 maja 2018 r. sygn. akt II SA/Kr 478/18). Jeżeli projekt budowlany zmieniony przewiduje całkowitą zmianę zamierzenia w stosunku do projektu pierwotnego, to stosowanie trybu z art. 36a Prawa budowlanego jest niedopuszczalne (tak: wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt VII SA/Wa 599/18, CBOSA).

Z powyższego wynika zatem, że w przedmiotowej sprawie projekt budowy nie mógł przewidywać całkowitej zmiany zamierzenia w stosunku do projektu pierwotnego. Istotny jest tu także pogląd, zaprezentowany w wyroku WSA w Krakowie z dnia 4 kwietnia 2018 r. sygn. akt II SA/Kr 55/18: „(...)Tak więc w wyniku wydania decyzji o zmianie pozwolenia na budowę, dotychczasowa decyzja nie jest eliminowana z obrotu prawnego, a jedynie w określonym zakresie modyfikowana. Decyzja o pozwoleniu na budowę oraz decyzja zmieniająca to pozwolenie na podstawie art. 36a ust. 1 to dwie odrębne decyzje, wydawane w odrębnych postępowaniach, jednak – ze względu na przedmiot – ze sobą powiązane (tak: Gliniecki Andrzej (red.), Prawo budowlane. Komentarz, wyd. III). Dlatego decyzja o pozwoleniu na budowę - w chwili wydawania decyzji o jej zmianie - z jednej strony musi występować w obrocie prawnym, z drugiej zaś, roboty budowlane na jakie udziela pozwolenia na budowę, nie mogą być w całości zrealizowane. Wniosek o zmianę decyzji o pozwoleniu na budowę można bowiem złożyć wówczas, gdy roboty

budowlane objęte tą decyzją nie zostały jeszcze rozpoczęte, a także wtedy, gdy inwestycja jest w trakcie realizacji (...)”.

W orzecznictwie sądów administracyjnych na tle przepisu art. 36a Prawa budowlanego zwraca się uwagę na to, że błędne jest przekonanie, że w sytuacji, gdy właściwy organ wydaje w oparciu o art. 36a Prawa budowlanego decyzję o zmianie pozwolenia na budowę, to od tego momentu w obrocie prawnym funkcjonują równocześnie dwa projekty budowlane: projekt pierwotny oraz uzupełniający go projekt budowlany zamienny, a zatem zgodność wykonanej budowy powinna być oceniana w oparciu o zapisy obu wymienionych projektów budowlanych. W obrocie prawnym nie mogą istnieć równolegle dwa projekty dotyczące tej samej inwestycji: pierwotny i zamienny. Projekt zamienny nie jest uzupełnieniem projektu pierwotnego, lecz wchodzi w miejsce dotychczasowego (tak: wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r. o sygn. akt II OSK 2033/13).

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 2 kwietnia 2019 r. sygn. akt II FSK 1456/17, oddalającym skargę Prezydenta m.st. Warszawy na orzeczenie WSA w Warszawie z dnia 2 lutego 2017 r. o sygn. akt III SA/Wa 94/16, stwierdził m.in. iż „(...) Skoro projekt zamienny wchodzi w miejsce projektu pierwotnego to obowiązkiem organu interpretacyjnego było uwzględnić tę okoliczność i jej wpływ na termin „zakończenie budowy”. Okoliczność ta pozostała poza sferą zainteresowania organu, jak też uzasadnia trafność rozstrzygnięcia zawartego w zaskarżonym wyroku sądu pierwszej instancji (...)” (CBOSA).

Mając zatem na uwadze:

- cytowane powyżej uzasadnienie wyroku NSA z dnia 2 kwietnia 2019 roku (a także pozostałą część jego uzasadnienia);
- przytoczone przepisy upol, Prawa budowlanego, a także orzecznictwo sądowe oraz piśmiennictwo, wskazane na poprzednich stronach niniejszej interpretacji;
- stan faktyczny sprawy, przedstawiony we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz jego uzupełnieniu z dnia 22 września 2015 r. (w szczególności zaś fakt, iż z przedstawionego stanu faktycznego nie wynika, ażeby Spółka w roku 2014 zakończyła przedmiotową budowę, albowiem roboty były prowadzone nieprzerwanie do marca 2015 r. (protokół odbioru przedmiotowego budynku został sporządzony w dniu 15 marca 2015 r.),
- fakt amortyzowania przedmiotowego budynku od 1 kwietnia 2015 roku (a zgodnie z przepisem art. 16a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych – Dz. U. z 2018 r., poz. 1036 z późn. zm. - amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością);

uznać należy, iż zakończenie budowy budynku (w rozumieniu art. 6 ust. 2 upol), będącego przedmiotem wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nastąpiło w dniu 15 marca 2015 roku. Oznacza to, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości za przedmiotowy budynek, powstał z dniem 1 stycznia 2016 roku, stosownie bowiem do brzmienia w/w przepisu upol, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Tym samym stanowisko Spółki zawarte we wniosku, uznać należy za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

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.