

WPL-III.310.3.2017

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 14b, art. 14c § 1–3, art. 14d i art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. - Dz.U. z 2017, poz. 201 ze zm.) oraz ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1785) Prezydent Miasta Bydgoszczy stwierdza, iż **stanowisko Wnioskodawcy, w odniesieniu do opisanego stanu faktycznego przedstawionego we wniosku z dnia 06.07.2017 roku (wpływ do tut. Urzędu 21.07.2017r.) o udzielenie indywidualnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w zakresie tezy:**

1. „**Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować [imię], jako właściciel wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od mieszkań z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe?** – jest prawidłowe;
2. „**Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować [imię], jako właściciel wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od garaży i miejsc postojowych wykorzystywanych na cel zgodny z przeznaczeniem?** – jest prawidłowe;
3. „**Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować [imię], jako właściciel wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od komór pozospowych uznawanych za lokale użytkowe, a obecnie wykorzystywanych przez mieszkańców tak jak pomieszczenia przynależne do lokali mieszkalnych?** – jest prawidłowe;
4. „**Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować [imię] jako właściciel wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od pomieszczeń gospodarczych (znajdujących się w poziomie piwnic w budynkach mieszkalnych), w których przechowywany jest sprzęt i środki przeznaczone do sprzątnia nieruchomości, a użytkowanych przez dozorczyńnię niezatrudnioną w [imię] lecz prowadzącą działalność gospodarczą lub przez firmy prowadzącą działalność gospodarczą zatrudniającą dozorczyńnię?** – jest nieprawidłowe

### **UZASADNIENIE**

Zgodnie z art.14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 201 ze zm.) stosownie do swej kompetencji organ podatkowy na pisemny wniosek podatnika, płatnika wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 14b § 3 O.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zgodnie z art. 14c O.p. interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z

uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (§ 1). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (§ 2).

pismem z dnia 06.07.2017 roku (wpływ do tut. urzędu 21.07.2017 roku) wniosła, zgodnie z art. 14j ustawy Ordynacja podatkowa, wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji, co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w jej indywidualnej sprawie, odnośnie zastosowania właściwych stawek w podatku od nieruchomości dla powierzchni użytkowej budynków lub ich części, które są w ich posiadaniu, a jednocześnie są wynajmowane tj.: mieszkań z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe, garaży i miejsc postojowych wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem, lokali, które są wykorzystywane na cele gospodarstw domowych tak jak pomieszczenia przynależne, – jako powierzchnia magazynowa do przechowywania rowerów czy wózków inwalidzkich; pomieszczeń gospodarczych na poziomie piwnic w budynkach mieszkalnych, w których przechowywany jest sprzęt i środki przeznaczone do sprzątnięcia nieruchomości, użytkowane przez dozorczynię niezatrudnioną w Spółdzielni, lecz prowadzącą działalność gospodarczą lub firmy prowadzącą działalność gospodarczą zatrudniającą dozorczynię. Wnioskodawca przedstawił opis stanu faktycznego, zakres zapytania i własne stanowisko w sprawie, a ponadto we wniosku oświadczył pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta, co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej oraz wniósł wymaganą opłatę.

#### **Wnioskodawca przedstawił następujący opis stanu faktycznego:**

posiada i wynajmuje różnego rodzaju lokale, za które odprowadza podatek od nieruchomości. Jak zaznacza część podatku nalicza i opłaca od powierzchni gruntu w zależności od sposobu jego wykorzystania tj. wg stawki jak dla „gruntu związanego z działalnością gospodarczą” w przypadku przeważającej części działki (liczonej udziałem) wykorzystywanej na cele działalności gospodarczej, bądź wg. właściwej stawki 0,47zł/m<sup>2</sup> w przypadku, gdy przeważają inne cele (najczęściej cele mieszkaniowe). Jak podkreśla Spółdzielnia powyższa zasada jest stosowana wiele lat i co do tego stanu Wnioskodawca nie ma wątpliwości. Natomiast wątpliwości pojawiły się, co do stosowanej stawki podatku przy naliczaniu należnej części podatku od powierzchni użytkowej dla budynków i ich części tj.:

1. mieszkań z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe,
2. garaży i miejsc postojowych wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem,
3. lokali zakwalifikowanych w latach osiemdziesiątych XX wieku, jako użytkowe (komory pozysypowe usytuowane w przyziemiu wysokich budynków wielorodzinnych), które obecnie wykorzystywane są na cele gospodarstw domowych tak jak pomieszczenia przynależne – komórki piwniczne, – jako powierzchnia magazynowa do przechowywania rowerów czy wózków inwalidzkich,
4. pomieszczeń gospodarczych na poziomie piwnic w budynkach mieszkalnych, w których przechowywany jest sprzęt i środki przeznaczone do sprzątnięcia nieruchomości, użytkowane przez dozorczynię niezatrudnioną w Spółdzielni, lecz prowadzącą działalność gospodarczą lub firmy prowadzącą działalność gospodarczą zatrudniającą dozorczynię

**Odnosnie wyżej opisanego stanu faktycznego Wnioskodawca zadał następujące pytania:**

1. „Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować jako właściciel wynajmowanych budynków lub ich części najemcom od mieszkańców z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe”?

2. „Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować jako właściciel wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od garaży i miejsc postojowych wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem”?

3. „Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować jako właściciel wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od komór pozyspowych uznawanych za lokale użytkowe, a obecnie wykorzystywanych są przez mieszkańców tak jak pomieszczenia przynależne do lokali mieszkalnych”?

4. „Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować jako właściciel wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od pomieszczeń gospodarczych (znajdujących się w poziomie piwnic w budynkach mieszkalnych), w których przechowywany jest sprzęt i środki przeznaczone do sprzątania nieruchomości, a użytkowanych przez dozorczyńnię niezatrudnioną w Spółdzielni, lecz prowadzącą działalność gospodarczą lub przez firmy prowadzące działalność gospodarczą zatrudniającą dozorczyńnię?”

Odnosnie wyżej opisanego stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko własne:

#### 1. Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie kwestii nr 1

Przedstawiając stanowisko własne - w zakresie oznaczonym we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji numerem 1, stoi na stanowisku, że stawka właściwa wynosi 0,75zł/m<sup>2</sup>/rok i uzależniona jest odpowiednio od sposobu, w jaki wykorzystywany jest lokal.

Przedstawiając stanowisko własne - w zakresie oznaczonym we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji numerem 2, stoi na stanowisku, że stawka właściwa wynosi 7,68zł/m<sup>2</sup>/rok i uzależniona jest odpowiednio od sposobu, w jaki wykorzystywany jest lokal.

Przedstawiając stanowisko własne - w zakresie oznaczonym we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji numerem 3, stoi na stanowisku, że stawka właściwa wynosi 0,75zł/m<sup>2</sup>/rok i uzależniona jest odpowiednio od sposobu, w jaki wykorzystywany jest lokal.

Przedstawiając stanowisko własne - w zakresie oznaczonym we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji numerem 4, stoi na stanowisku, że stawka właściwa wynosi 0,75zł/m<sup>2</sup>/rok i uzależniona jest odpowiednio od sposobu, w jaki wykorzystywany jest lokal.

Ponadto wyjaśnia, że we wszystkich tych przypadkach zawarte są umowy najmu, a opłaty z tytułu podatku od nieruchomości przenoszone są wprost na najemców.

#### Ocena stanowiska Wnioskodawcy.

Prezydent Miasta Bydgoszczy, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy zawarte w tezach nr 1, 2, 3 jest prawidłowe, natomiast w tezie nr 4 jest nieprawidłowe w obowiązującym

**stanie prawnym w odniesieniu do opisanego stanu faktycznego i w tym zakresie przedstawia się następujące uzasadnienie prawne:**

Organ podatkowy dokonując interpretacji zważył, co, następuje:

Na wstępie wymaga podkreślenia, że specyfika postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej polega między innymi na tym, że organ wydający interpretację może "poruszać się" tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę, zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej - zajętego stanowiska (wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 897/10, dostępny w internetowej bazie orzeczeń na stronie orzeczenia.nsa.gov.pl). Niniejsza interpretacja przepisów prawa podatkowego wydana jest przez organ podatkowy w ramach stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę i jest wiążąca dla organu tylko w tym zakresie. Zgodnie z uregulowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądem, organ podatkowy wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego (istniejącego lub przyszłego, hipotetycznego) przedstawionego przez wnioskodawcę bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu VI ustawy Ordynacja podatkowa. Wobec tego przedmiotowa interpretacja dotyczy wyłącznie opisanego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku. Organ I instancji nie prowadził żadnego postępowania dowodowego i nie dokonał oceny wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydaniu interpretacji. Wykładni prawa poddano przepisy w brzmieniu aktualnie obowiązującym.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2017r., poz. 1785) 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 zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Natomiast powierzchnię użytkową budynku lub jego części stanowi 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 poddasze użytkowe (art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.). Definicję legalną budynku zawiera powołana wyżej ustawa, która w art. 1a ust. 1 pkt 1 stanowi, iż budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundament i dach. Na mocy przepisów szczególnych zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2015r., poz. 1892 ze zm.) samodzielnym lokalem mieszkalnym jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten za samodzielny lokal wykorzystywany zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne, w szczególności lokal użytkowy, nakazuje uznać lokal, który stanowi odrębną przestrzeń, która została wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku lub poza nim, z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne. Wymagania w zakresie samodzielności zarówno lokalu mieszkalnego, jak i niemieszkalnego – użytkowego są jednakowe. Wyżej wymieniona ustawa dokonuje podziału na lokale mieszkalne i lokale użytkowe. Osobny przedmiot opodatkowania stanowić będzie: część budynku rozumiana, jako poszczególne lokale stanowiące odrębną od budynku nieruchomość, gdzie przedmiotem podatku będą poszczególne wyodrębnione lokale; część budynku rozumiana, jako budynek, bez wyodrębnionych lokali, jako odrębna nieruchomość, gdzie przedmiotem podatku będzie część

budynku (w tym lokale o statusie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu). Ponadto ustawa o własności lokali w ust. 4 powołanego artykułu stanowi, iż do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, chociażby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym, wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnice, strych, komórka, garaż, zwane „pomieszczeniami przynależnymi”. Natomiast zgodnie z objaśnieniami zawartymi w załączniku Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 roku w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.) część mieszkaniowa budynku mieszkalnego obejmuje pomieszczenia mieszkalne (kuchnie, pokoje wypoczynkowe, sypialnie), pomieszczenia pomocnicze, piwnice oraz pomieszczenia ogólnego użytkowania (np. wózkarnie, suszarnie).

Wysokość stawek podatku uzależniona jest od sposobu wykorzystania pomieszczeń. Ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustanowił kompetencje dla rady gminy do określenia w drodze uchwały wysokości stawek podatku od nieruchomości. Zgodnie z § 1 ust 2 lit. a, b, e, g Uchwały Rady Miasta Bydgoszczy Nr XXXVII/699/16 z dnia 26 października 2016 roku stawki dla budynków wynoszą odpowiednio:

1. mieszkalnych – 0,75zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
2. związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 22,66zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
3. pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 7,62zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
4. budynków gospodarczych - 7,62zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,
5. garaży niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej 7,62zł od 1m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej.

Rozpatrując kwestię przyporządkowania danego lokalu do poszczególnych kategorii budynków i ustalenia właściwej stawki podatku od nieruchomości konieczne jest ustalenie, czy

jest przedsiębiorcą lub innym podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, oraz charakteru (funkcji) danego obiektu wynajmowanego (budynku lub jego części/odrębnej części), gdyż różne części budynku mieszkalnego mogą być opodatkowane według różnych stawek podatku od nieruchomości, ale to nie stawka opodatkowania decyduje o charakterze budynku, lecz sposób jego wykorzystania determinuje sposób (stawkę) opodatkowania. Ustalenie charakteru danego obiektu i właściwej stawki podatku od nieruchomości odbywa się w oparciu o ewidencję gruntów i budynków. Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jednolity, Dz.U. z 2016r., poz. 1629 ze zm.) podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczenia nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej i gospodarki nieruchomościami stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Ewidencja gruntów i budynków zawiera informacje dotyczące: gruntów, budynków i lokali. Kartoteka budynków jest składową ewidencji gruntów i budynków. Przy ustalaniu stawki podatku od nieruchomości należy wziąć pod uwagę zapisy znajdujące się w kartotece budynku. Odnosząc się do kwestii opodatkowania powierzchni użytkowej budynków lub ich części, będących w zasobach Podatnika, a wynajmowanych przez najemców nie można pominąć wynikającego z ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych celu działania. Zatem zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 roku o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j Dz. U. z 2013r., poz. 1222 ze zm.) celem spółdzielni mieszkaniowej jest zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin, przez dostarczenie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub domów jednorodzinnych, a także lokali o innym przeznaczeniu (...). Trzeba też zwrócić uwagę, iż chodzi tu o zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych tylko członków spółdzielni a nie innych, przypadkowych podmiotów. Natomiast ust. 6 tego samego przepisu stanowi, że Spółdzielnia może prowadzić również inną działalność gospodarczą na zasadach określonych w odrębnych

przepisach i statucie, jeżeli działalność ta związana jest bezpośrednio z realizacją celu, o którym mowa w ust. 1 ww. ustawy. Mając na uwadze powołane przepisy i orzecznictwo, spółdzielnie mieszkaniowe wykonują dwojakiego rodzaju działalność – skierowaną do „wewnątrz” w ramach stosunków członkowskich (statutowych związanych z zaspokojeniem potrzeb mieszkaniowych swych członków), która nie ma charakteru gospodarczego oraz skierowaną „na zewnątrz”, która po spełnieniu innych warunków może mieć charakter działalności gospodarczej i tym samym Spółdzielnia jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej. Skoro, zatem Spółdzielnia mieszkaniowa posiada wpis do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego i prowadzi działalność gospodarczą, to w myśl art. 1a ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. będące w jej posiadaniu budynki należy, co do zasady zakwalifikować, jako związane z działalnością gospodarczą. Zatem budynki lub ich części będące w posiadaniu spółdzielni (z wyjątkiem budynków mieszkalnych) są związane z działalnością gospodarczą i podlegają opodatkowaniu stawką najwyższą. Jednakże istotnym aspektem jest ustalenie funkcji użytkowej budynku i przesłanki do odstąpienia od opodatkowania budynku i jego części stawką najwyższą. Poddając analizie pytanie pierwsze, trzecie odnośnie zastosowania właściwej stawki dla mieszkań z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe, komór pozyspowych, które obecnie wykorzystywane są przez mieszkańców jak pomieszczenia przynależne do lokali mieszkalnych, znajdujących się w budynkach mieszkalnych niestanowiące odrębnych lokali i służących wyłącznie zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych ich mieszkańców lub innych ich potrzeb, wynikających z ustawowych celów spółdzielczości mieszkaniowej to opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać według właściwej stawki jak dla budynków mieszkalnych, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą. Zgodnie z definicją wyrażoną w art. 1a ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (art. 1a ust. 3). Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się: budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami; gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit. b i d; budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu, do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2017 poz. 1332), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie, której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania (art. 1a ust. 2a). Zwrot legislacyjny „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć jako okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym wykorzystywaniu (zajęciu) określonej części budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. prowadzeniu w tej części budynku (np. w lokalu użytkowym) działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 4 u.p.o.l. Identyczne zasady objęcia preferencją podatkową dotyczą tzw. pomieszczeń przynależnych w rozumieniu art. 1 i 2 ustawy o własności lokali w sytuacji ustanowienia odrębnej własności lokalu mieszkalnego z pomieszczeniem przynależnym zlokalizowanym poza budynkiem, w granicach nieruchomości wspólnej. Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być uznane natomiast te części budynku, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkaniowe, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez spółdzielnię lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą do korzystania osobom trzecim dla zaspokojenia ich potrzeb mieszkaniowych (zajęcie na cele mieszkaniowe), nastąpiło w ramach gospodarczej działalności spółdzielni mieszkaniowej, jak również innego przedsiębiorcy w drodze komercyjnego najmu lokalu mieszkaniowego. W polskim systemie prawa podatkowego preferencje przyznano budownictwu mieszkaniowemu i zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, co stanowi realizację zapisu art. 75 ust. 1 Konstytucji RP. W odniesieniu do podatku od nieruchomości wyrażają się one tym, że domy i lokale mieszkalne opodatkowane są według stawek najniższych. Również stosownie do art. 1a ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. wyłączone z opodatkowania według stawek najwyższych zostały grunty związane z tymi budynkami. Przez grunty związane z budynkami mieszkalnymi należy rozumieć nie tylko grunty, na których taki obiekt budowlany został posadowiony, ale również grunty doń przylegające,

zapewniające właściwe korzystanie z tego budynku, niezbędną obsługę budynku oraz jego mieszkańców, w tym zakresie odpowiedniego skomunikowania, zabezpieczenia porządku, rekreacji (np. chodniki, drogi dojazdowe, skwery, place) oraz zaspokojenia innych niezbędnych potrzeb związanych z korzystaniem z powierzchni mieszkaniowej budynku (np. pomieszczenia przynależne, obiekty budowlane zarówno obiekty małej architektury jak i budowle). Mając powyższe na uwadze części nieruchomości, znajdujące się w budynkach mieszkalnych, niestanowiące odrębnych lokali, które służą wyłącznie zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych ich mieszkańców lub innych ich potrzeb, wynikających z ustawowych celów i niezajęte na działalność gospodarczą podlegają opodatkowaniu stawką określoną w przepisie art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. a u.p.o.l. Natomiast stawka podatkowa ulegnie zmianie, gdy nastąpi wyodrębnienie lokalu pod względem prawnym, wówczas lokal ten znajdujący się w budynku mieszkalnym, niezajęty na działalność gospodarczą podlega opodatkowaniu stawką określoną w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. e. Pomieszczenia przeznaczone na potrzeby Spółdzielni, niezależnie od ich odrębności prawnej, a usytuowane w budynkach niemieszkalnych opodatkowane są stawką określoną w przepisie art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. b u.p.o.l. Warunkiem opodatkowania budynków mieszkalnych stawką najwyższą tj. „jak od budynków związanych z działalnością gospodarczą” jest ich faktyczne zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej.

Odpowiadając na pytanie drugie Wnioskodawcy, jaka stawka podatku od nieruchomości powinna być zastosowana przez jako właściciela wynajmowanych lokali wykorzystywanych przez najemców od garaży i miejsc postojowych wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem organ podatkowy wskazuje, iż zastosowanie właściwej stawki zależy od określonej sytuacji prawnej i faktycznej danej nieruchomości. Podatek od nieruchomości zalicza się do podatków majątkowych. W polskim systemie prawa podatkowego jak wspomniano wyżej szczególne preferencje zostały przyznane zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli. Uprzywilejowano budynki mieszkalne i grunty związane z tymi budynkami, ustanawiając dla nich stawki kilkakrotnie niższe, niż dla budynków lub ich części zajętych na cele niemieszkalne. Wysokość stawek podatkowych w podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części uzależniono bowiem, nie od wartości, lecz od sposobu ich wykorzystania. Nie ma żadnych wątpliwości dotyczących właściwej stawki w sytuacji, gdy garaż jest jednym z pomieszczeń w budynku mieszkalnym. Przedmiotem podatku jest wówczas budynek mieszkalny, a podstawą opodatkowania - powierzchnia użytkowa wszystkich jego kondygnacji. W takiej sytuacji budynek jest „jednorodnym” przedmiotem opodatkowania i wszystkie jego pomieszczenia (z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej) należy opodatkować według stawek mieszkalnych. A zatem stawki te znajdują zastosowanie do kuchni, sypialni, pokoju, no i tytułowego garażu. Nie ma również żadnych wątpliwości wówczas, gdy przedmiotem podatku jest obiekt budowlany w postaci budynku – garażu. Przedmiotem podatku jest także „jednorodny” przedmiot opodatkowania w postaci budynku. Budynek ten, – jeżeli nie jest w posiadaniu przedsiębiorcy – podlega opodatkowaniu według stawek pozostałych. W razie posiadania go przez podmiot gospodarczy, należy od niego zapłacić podatek według stawek najwyższych, przewidzianych dla prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast nabycie garażu, jako lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość prowadzi do tego, że lokal taki staje się odrębnym od budynku przedmiotem podatku od nieruchomości. W związku z tym stosuje się do niego odrębne stawki stawki podatkowe. Powyższe wynika z treści art. 5 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l, w którym wskazuje się, że stawki podatkowe dotyczą nie tylko całych budynków, ale również ich poszczególnych części, w zależności od sposobu wykorzystania. I tak lokale mieszkalne będą opodatkowane według stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych, lokale (w tym garaże) u przedsiębiorców – według stawek związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zaś inne lokale, – co do zasady – według stawek tzw. pozostałych. Garaż, jako lokal stanowiący odrębną nieruchomość powinien być opodatkowany według stawek pozostałych. Nie jest to, bowiem lokal mieszkalny i nie znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy. W związku z tym, podatek powinien być naliczony według stawek pozostałych, właściwych dla lokali o innym przeznaczeniu niż mieszkalne i związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nieco

inaczej przedstawiają się zasady opodatkowania garażu, jako pomieszczenia przynależnego. Do samodzielnego lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, które dzielą los prawny lokalu. A zatem, jeżeli są to pomieszczenia przynależne do lokalu mieszkalnego, to podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek właściwych dla budynków i lokali mieszkalnych. Tak, więc garaże lub piwnice będące pomieszczeniami przynależnymi do lokali mieszkalnych są opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawek mieszkalnych. Identyczna reguła obowiązuje w przypadku pomieszczeń przynależnych do lokali o innym przeznaczeniu. Jeżeli garaż przynależy do lokalu użytkowego przedsiębiorcy, to jest opodatkowany tak jak ten lokal tj. według stawek właściwych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności. Garaż może być nabyty, jako pomieszczenie przynależne do innego lokalu albo, jako odrębny lokal, co wynika bezpośrednio z aktu notarialnego. Jest to część budynku stanowiąca samodzielny przedmiot obrotu i przedmiot podatku od nieruchomości. Miejsca postojowe są to fizycznie wydzielone i oznaczone części garaży (lokali lub budynków), w których może parkować osoba mająca do tego prawo po uiszczeniu stosownej opłaty albo też nabyciu udziału współwłasności budynku lub lokalu. Przedmiotem podatku od nieruchomości jest budynek lub lokal, w którym znajdują się miejsca postojowe. Miejsca postojowe są również wyznaczane w lokalach garażowych stanowiących odrębne nieruchomości. Osoba nabywająca udział we współwłasności takiego lokalu nabywa prawo do takiego miejsca, jednocześnie opłacając podatek, jako współwłaściciel lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość, a nie, jako „właściciel” miejsca postojowego.

Zatem w przypadku garaży, które posiadają status spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, znajdujące się w budynku o funkcji mieszkalnej, który to lokal nie znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy i nie jest w lokalu tym prowadzona działalność gospodarcza, dzieli los budynku mieszkalnego, w którym się znajduje i podlega opodatkowaniu według stawki jak dla budynków lub ich części mieszkalnych.

Natomiast, gdy lokal stanowi odrębny od innych części budynku przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu innych części tego budynku (mieszkalnych) nawet, jeśli cały budynek ma charakter mieszkalny. Lokal (garaż) usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym stanowiący odrębną własność nieruchomości i posiadający odrębną księgę wieczystą opodatkowany jest wyższą stawką, niż garaż usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym stanowiący pomieszczenie przynależne do lokalu mieszkalnego.

W nawiązaniu do zapytania czwartego odnośnie stawki podatku od nieruchomości od pomieszczeń gospodarczych (znajdujących się w poziomie piwnic w budynkach mieszkalnych) wynajmowanych przez . . . , a wykorzystywanych pod najem, w których przechowywany jest sprzęt i środki przeznaczone do sprzątnięcia nieruchomości przez dozorcynie niezatrudnione w Spółdzielni, lecz prowadzące działalność gospodarczą lub przez firmy prowadzące działalność gospodarczą zatrudniające dozorcynie, należy wskazać, iż zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Jak wskazuje się w orzecznictwie (por. wyrok: WSA w Poznaniu z 3.12.2009r., sygn. akt III SA/Po 623/09, WSA w Szczecinie z 15.07.2009r., sygn. akt I SA/Sz 288/09, NSA z 17.03.2009r., sygn. akt II FSK 1786/07), z uwagi na fakt, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawierają legalnej definicji posiadania jak też innych wskazówek pozwalających na nadanie innej treści temu pojęciu, wykładni zwrotu "w posiadaniu przedsiębiorcy" należy poszukiwać w przepisach prawa cywilnego. Zgodnie z art. 336 kodeksu cywilnego, posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel



(posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Posiadanie według kodeksu cywilnego jest więc szczególnym stanem faktycznym, który polega na faktycznym władztwie rzeczą. Przez władztwo to w literaturze oraz orzecznictwie rozumie się możliwość władania rzeczą. W świetle art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2016r., poz. 1829 ze zm.), przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Natomiast za działalność gospodarczą zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., uważa się działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2016r., poz. 1829 ze zm.), z zastrzeżeniem ust. 2. W świetle art. 2 tej ustawy działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Zatem z definicji działalności gospodarczej z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wynika, że cechami charakterystycznymi są zorganizowanie i ciągłość, określony porządek i planowanie działań, a także ich powtarzalność. Zatem na gruncie przedmiotowej sprawy należy rozważyć, czy działalność, którą prowadzi Najemca nosi znamiona działalności gospodarczej. Jak wynika z przedmiotowego opisu Wnioskodawca zawiera umowy najmu, które dotyczą pomieszczeń gospodarczych w budynkach mieszkalnych, które wynajmuje dozorczyńiom niezatrudnionym w Spółdzielni, lecz prowadzącym działalność gospodarczą lub firmom prowadzącym działalność gospodarczą zatrudniające dozorczyńie. Zatem należy wskazać, iż przedmiotowe pomieszczenia gospodarcze (na podstawie umowy najmu wynajmowane są przez Spółdzielnię dozorczyńiom prowadzącym działalność gospodarczą ale niezatrudnionym w Spółdzielni lub firmom prowadzącym działalność gospodarczą osobiście we własnym imieniu lubi na własny rachunek. Zatem nieruchomości te są w posiadaniu przedsiębiorcy i wykorzystywane są dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej i nie mogą być traktowane jako służące „tylko i wyłącznie” zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych ich mieszkańców, co powoduje konieczność opodatkowania ich stawkami najwyższymi zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit.b u.p.o.l. Skoro pomieszczenia w budynku wskazanym we wniosku są w posiadaniu przedsiębiorcy, i to on będzie nimi dysponował to należy uznać, że w tym konkretnym przypadku należy takie powierzchnie budynku uznać za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i będą podlegały opodatkowaniu nie stawką preferencyjną przeznaczoną dla budynków lub ich części mieszkalnych, ale wyższą stawką jak dla budynków lub ich części mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Zatem sam fakt posiadania/wykorzystywania nieruchomości przez przedsiębiorcę przesądza/skutkuje tym, że to przedsiębiorca staje się posiadaczem tejże nieruchomości, a w związku z tym staje się ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jak wywiódł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 9 lipca 2010 roku, sygn. akt III SA/Po 345/10, sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę wystarczy do uznania jej za związaną z prowadzeniem z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zatem pomieszczenia wynajęte przedsiębiorcy (w tym przypadku sprzątaczkom prowadzącym działalność gospodarczą na własny rachunek lub firmom sprzątającym ) zarówno ze względu posiadania przez przedsiębiorcę (osoby wynajmujące są prowadzącymi działalność gospodarczą) jak i przez fakt związania tych pomieszczeń z działalnością gospodarczą-przechowywane są tam środki i sprzęt, który służy prowadzonej działalności, powodują konieczność opodatkowania tych pomieszczeń wg stawek najwyższych tj. związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy wyrażone w tezie nr 4 w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Na marginesie należy wskazać, iż \_\_\_\_\_ posiada, bowiem status podatnika i to ona podlega obowiązkowi podatkowemu obowiązana jest na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 8 ustawy Ordynacja podatkowa). Zawarcie przez Wnioskodawcę umów najmu nie powoduje przejścia obowiązku podatkowego na najemcę w drodze umów cywilnoprawnych.

**Przedmiotowa interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązującego na dzień złożenia wniosku i dotyczącego opisanego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę.**

#### **POUCZENIE O TRYBIE ZASKARŻENIA**

1. **Prawo do wniesienia skargi.** Wnioskodawcy na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz, za pośrednictwem organu, który wydał niniejszą interpretację.
2. **Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa.** Wniesienie skargi może nastąpić po uprzednim wezwaniu na piśmie organu - który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j.t Dz. U. 2017r., poz. 1369 ze zm.).
3. **Sposób wniesienia skargi do sądu administracyjnego i termin wniesienia skargi** (art. 53 § 2 oraz art. 54 § 1 p.p.s.a). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy wnosi się (w dwóch egzemplarzach):
  - a. **w terminie 30 dni** od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa,
  - b. **a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa - w terminie 60 dni** od dnia wniesienia tego wezwania.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem organu I instancji, który wydał niniejszą interpretację (na adres: **Prezydent Miasta Bydgoszczy ul. Jezulicka 1 85-102 Bydgoszcz**).

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (art. 14k § 1 o.p.).

Niniejsza interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14i § 3 o.p.).

z up. PREZYDENTA MIASTA

Piotr Tomaszewski  
Skarbnik Miasta