

**I SA/Kr 956/18 - Wyrok WSA w Krakowie**

<b>Data orzeczenia</b>	2018-12-13	<i>orzeczenie nieprawomocne</i>
<b>Data wpływu</b>	2018-09-10	
<b>Sąd</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie	
<b>Sędziowie</b>	Grażyna Firek Inga Gołowska /przewodniczący/ Stanisław Grzeszek /sprawozdawca/	
<b>Symbol z opisem</b>	6115 Podatki od nieruchomości 6561	
<b>Hasła tematyczne</b>	Interpretacje podatkowe	
<b>Skarżony organ</b>	Prezydent Miasta	
<b>Treść wyniku</b>	oddalono skargę	
<b>Powołane przepisy</b>	<a href="#">Dz.U. 2018 poz 1445</a> art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b <i>Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - tekst jedn.</i> <a href="#">Dz.U. 2018 poz 1302</a> art. 151 <i>Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jednolity</i>	

**SENTENCJA**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia: WSA Inga Gołowska Sędzia: WSA Grażyna Firek Sędzia: WSA Stanisław Grzeszek (spr.) Protokolant: st. sekr. sąd. Anna Boczkowska po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 grudnia 2018 r. sprawy ze skargi V. Sp. jawna w K. na interpretację indywidualną Prezydenta Miasta z dnia [...] lipca 2018 r. Nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości - skargę oddala -

**UZASADNIENIE**

W dniu 23 kwietnia 2018 r. do Prezydenta Miasta wpłynął wniosek V. spółka jawna w K. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

Wnioskodawca przedstawił opis zaistniałego stanu faktycznego, zgodnie z którym w 2011 r. spółka zakupiła nieruchomość gruntową wraz z posadowionym na niej budynkiem, położoną w K., przy ul. [...]. Następnie w 2015 r., po przeprowadzeniu generalnego remontu ww. budynku, spółka uzyskała na podstawie decyzji nr [...] Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w K. z dnia 26 czerwca 2015 r., pozwolenie na użytkowanie "przebudowanego i rozbudowanego (budowa lukarn) budynku mieszkalnego wielorodzinnego wraz ze zmianą sposobu użytkowania poddasza na cele mieszkalne. Począwszy od 2015 r., spółka rozpoczęła wynajmować znajdujące się w ww. budynku mieszkania studentom [...] wyższych uczelni.

W przedmiotowym budynku znajduje się aktualnie 14 mieszkań, z czego 13 to mieszkania 2 lub 3 pokojowe z kuchnią i łazienką, natomiast jedno to garsoniera z aneksem kuchennym i łazienką.

Jak wyjaśniła spółka, najem odbywa się na podstawie stosownej umowy, która ma charakter terminowy.

Na potrzeby najmu stworzona została strona internetowa [...] na której znajdują się wszystkie istotne informacje oraz dokumenty związane z najmem.

W latach 2015-2017 spółka opłacała podatek od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Obecnie powstała wątpliwość, czy podatek od nieruchomości winien być opłacany według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ww. ustawy, czy też według stawki wyższej, przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Spółka wskazała, że przedmiotowy wniosek dotyczy zarówno zaistniałego stanu faktycznego dotyczącego zapłaty podatku od nieruchomości za lata 2015 - 2017, jak i zdarzenia przyszłego tj. zapłaty podatku od nieruchomości za rok 2018 oraz kolejne lata.

W dniu 19 lipca 2018 r. spółka uzupełniła opis zaistniałego stanu faktycznego wskazując, że zawarty we wniosku opis zaistniałego stanu faktycznego jest także opisem zdarzenia przyszłego. Wyjaśniła również, że jest przedsiębiorcą, a prowadzona przez nią przeważająca działalność gospodarcza (wskazana w KRS) obejmuje wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi (w praktyce spółka zajmuje się tylko nieruchomościami własnymi, nie zarządza nieruchomościami dzierżawionymi). Poza tym występuje jeszcze w minimalnym zakresie (poniżej 1%) działalność zakwalifikowana jako: "Pozostała działalność w zakresie opieki zdrowotnej, gdzie indziej niesklasyfikowana". Wynajem opisany we wniosku jest prowadzony w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej, koszty działalności gospodarczej w postaci wynajmu są rozliczane na potrzeby podatku dochodowego oraz podatku VAT. Nadto, budynek opisany we wniosku jest amortyzowany w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej.

W związku z powyższym wnioskodawca zwrócił się o wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; art. 1a ust. 2a pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych; art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych poprzez odpowiedź na pytanie:

Czy w przedstawionym stanie faktycznym już zaistniałym (lata 2015-2017) oraz przyszłym (2018 r. i kolejne lata) spółka zobowiązana jest do opłacania podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tj. jak od budynków mieszkalnych, czy też według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tj. jak od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, spółka wskazała, że winna ona uiszczać podatek od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach, tj. jak od budynków mieszkalnych, nie zaś według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ww. ustawy, tj. jak od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Powyższe w ocenie spółki wynika z faktu, iż budynek położony w K. przy ul. [...] należy zakwalifikować, w świetle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jako budynek mieszkalny, nie zaś jako budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nadto przedmiotowego budynku nie można zakwalifikować do kategorii budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jednocześnie zakwalifikowanie budynku będącego przedmiotem niniejszego wniosku do kategorii budynków mieszkalnych daje podstawę do naliczenia podatku wyłącznie w oparciu o przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 3 oraz art. 1a ust. 2a pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, budynkami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy, o ile nie są to budynki mieszkalne.

Jak podkreśliła spółka, fakt zakwalifikowania spornego budynku do kategorii budynków mieszkalnych wynika w pierwszej kolejności z funkcji jaką budynek ten pełni, a funkcją tą jest wyłącznie funkcja mieszkaniowa. W budynku tym znajdują się bowiem wyłącznie lokale mieszkalne, które pełnią i dodatkowo mogą pełnić wyłącznie

funkcje mieszkaniowe. Fakt pełnienia wyłącznie funkcji mieszkaniowej jest bezsporny i wynika z okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, a nadto spółka wskazała, iż studenci, którzy są najemcami lokali w budynku przy ul. [...] w K. mają całkowity zakaz prowadzenia w wynajmowanych przez siebie lokalach jakiegokolwiek działalności gospodarczej.

Ponadto spółka wskazała, że w budynku przy ul. [...] znajdują się wyłącznie lokale mieszkalne oraz piwnica, nie ma zaś w budynku tym żadnych lokali usługowych, czy też lokali związanych z zaspokajaniem jakichkolwiek innych potrzeb niż potrzeby mieszkaniowe, w tym w szczególności w budynku tym nie znajdują się żadne pomieszczenia, które tradycyjnie związane są z prowadzeniem przykładowo hoteli, czy hosteli, takie jak recepcje, restauracje czy bary.

Sposób korzystania przez mieszkańców z wynajmowanych mieszkań wskazuje w sposób jednoznaczny, iż mamy do czynienia z budynkiem mieszkalnym. Każdy z mieszkańców ma swój własny klucz do bramy wejściowej oraz do konkretnego mieszkania. Każdy z najemców we własnym zakresie utrzymuje porządek w swoim mieszkaniu, nie ma również żadnych usług związanych ze sprzątnięciem poszczególnych mieszkań.

Zdaniem spółki, wszystkie przywołane powyżej okoliczności faktyczne, wskazujące tak na cechy spornego budynku, jak i na sposób jego wykorzystania, potwierdzają, iż budynek przy ul. [...] w K. jest budynkiem mieszkalnym i nie pełni żadnej innej funkcji oprócz funkcji zaspokajania potrzeb mieszkaniowych.

Ponadto istotny pozostaje fakt, że same organy administracji publicznej zakwalifikowały budynek przy ul. [...] w K. jako budynek mieszkalny wielorodzinny. Jak bowiem wynika z decyzji nr [...] Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w K. z dnia 26 maja 2015 roku, wnioskodawcy udzielono pozwolenia na użytkowanie "przebudowanego i rozbudowanego (budowa lukarn) budynku mieszkalnego wielorodzinnego wraz ze zmianą sposobu użytkowania poddasza na cele mieszkalne", a zatem z powyższej decyzji wynika w sposób jednoznaczny, że sporny budynek został zakwalifikowany do kategorii budynków mieszkalnych wielorodzinnych, którego definicję a contrario można wywieść na podstawie treści art. 3 pkt 2a ustawy Prawo budowlane, w którym zdefiniowany został budynek mieszkalny jednorodzinny.

Jak podkreślił wnioskodawca, powyższe ma dodatkowo o tyle istotne znaczenie, iż definiując pojęcie "budynku" ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1 ust. 1 pkt 1 odsyła do ustawy Prawo budowlane. Należy zatem przyjąć, iż również w przypadku legalnej definicji "budynku mieszkalnego" należy posłużyć się tą, która zamieszczona została w ustawie Prawo budowlane i na którą powołuje się w ww. decyzji Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego w K..

Skoro zatem zarówno prawna kwalifikacja spornego budynku przez właściwe organy administracji publicznej wskazuje jednoznacznie, iż w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z budynkiem mieszkalnym, a potwierdzają to dodatkowo cechy budynku i sposób jego wykorzystania, to brak jest podstaw prawnych do uznania, że znajdujący się w posiadaniu spółki budynek przy ul. [...] w K. jest budynkiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, a w konsekwencji, iż istnieją podstawy prawne do obciążenia wnioskodawcy podatkiem od nieruchomości w oparciu o przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jednocześnie spółka wskazała, że w odniesieniu do spornego budynku nie tylko nie może zostać wymierzony podatek w oparciu o przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z uwagi na fakt, iż budynek ten nie jest budynkiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale również z uwagi na fakt, iż sporny budynek, będąc budynkiem mieszkalnym, nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Budynek przy ul. [...] w K. nie może zostać uznany za "zajęty na prowadzenie działalności

gospodarczej" bowiem w przedmiotowym budynku żadna działalność gospodarcza nie jest prowadzona, a nawet co więcej, żadna działalność gospodarcza nie może być prowadzona.

Dodatkowo w związku z faktem, iż w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak legalnej definicji "zajętości budynku na prowadzenie działalności gospodarczej" w przedmiocie dokonania prawidłowej wykładni należy posłużyć się, zdaniem strony, w pierwszej kolejności, wykładnią językową oraz potocznym rozumieniem słowa "zajęty". W wyroku z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt: I SA/Kr 832/16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wskazuje, iż "W przypadku braku legalnych definicji konieczne staje się odwołanie do potocznego rozumienia danego zwrotu, w przedmiotowej sprawie kluczowego słowa "zajęty". Czasownik, od którego ten imiesłów przymiotnikowy pochodzi, czyli "zająć", znaczy "zapełnić sobą jakąś przestrzeń, wypełnić jakiś okres czasu" (Słownik języka polskiego pod red. S. Skorupki, H. Auderskiej i Z. Łempickiej, wyd. PWN, Warszawa 1968, s. 966). Wobec tego tylko faktyczne zajęcie budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej prowadzi do możliwości jego opodatkowania stawką przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ww. ustawy".

W przedmiotowej sprawie zatem brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do przyjęcia, iż budynek przy ul. [...] w K. jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Budynek ten bowiem jest "zapełniony" wyłącznie lokalami mieszkalnymi, które dodatkowo pełnią wyłącznie funkcję mieszkaniową. Żadne z mieszkań nie jest przystosowane do prowadzenia działalności gospodarczej oraz nie jest przeznaczone do prowadzenia działalności gospodarczej, a nadto w każdym z mieszkań zabronione jest prowadzenie jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Jednocześnie skoro w spornym budynku nie jest prowadzona jakakolwiek działalność gospodarcza, bowiem taka w ogóle nie może być prowadzona bez pozwolenia na zmianę sposobu użytkowania budynku w rozumieniu art. 71 ustawy Prawo budowlane, to niemożliwym jest, aby budynek ten był budynkiem zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Reasumując, zdaniem spółki, skoro budynek przy ul. [...] w K. jest budynkiem mieszkalnym, nie może on zostać w świetle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznany za budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nadto będąc budynkiem mieszkalnym nie jest w jakimkolwiek stopniu zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Powyższe zatem daje podstaw do obciążenia spółki stawką podatku określoną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie stawką określoną w art. 5 ust. pkt 2 lit. a ww. ustawy, zarówno w stanie faktycznym już zaistniałym (lata 2015-2017), jak i przyszłym (2018 r. i kolejne lata).

Prezydent Miasta w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 20 lipca 2018 r. nr [...], uznał powyższe stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu organ interpretacyjny wyjaśnił, że w niniejszej sprawie problem dotyczy prawidłowości stawki podatku od nieruchomości jaką ma być opodatkowany budynek opisany we wniosku, w szczególności czy zasadne jest jego opodatkowanie stawką jak dla budynków lub ich części mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.), czy jak dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Jak wynika z opisu zawartego we wniosku budynek ma formalnie charakter mieszkalny. Znajdują się w nim lokale mieszkalne, brak jest recepcji czy innych typowych dla usług hotelowych pomieszczeń czy urządzeń. Co do zasady budynki o charakterze mieszkalnym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki jak dla budynków lub ich części mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach

lokalnych). Wyjątek od tej zasady opisany został w treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym inna - wyższa stawka podatku, dotyczy budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Organ interpretacyjny odniósł się w tym miejscu do definicji działalności gospodarczej i wyjaśnił, że jest ona zbudowana w oparciu o cztery następujące przesłanki konstytucyjne dla tego rodzaju działalności: zorganizowanie, zarobkowość, wykonywanie jej we własnym imieniu oraz ciągłość.

Prezydent wskazał, że zakres przedmiotowego wniosku o wydanie interpretacji dotyczy lat 2015-2018, zgodnie z art. 2 obowiązującej do 30 kwietnia 2018 r. ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, działalnością gospodarczą była zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Definicja ta została zmieniona w sposób, który nie wpływa na uznanie działalności wnioskodawcy za działalność gospodarczą w starym stanie prawnym.

W ocenie organu, działalność wnioskodawcy spełnia wszystkie przesłanki do stwierdzenia, że jest to działalność gospodarcza. Istotne jest, że przesłanka "zorganizowania", w przypadku wnioskodawcy materializuje się poprzez posiadanie przez niego budynku opisanego we wniosku. Budynek ten jest w zasadzie jedynym i podstawowym przedmiotem funkcjonowania wnioskodawcy jako przedsiębiorcy w zakresie działalności którą prowadzi, a dodatkowo jego posiadanie pozwala stwierdzić, że spełniona jest przesłanka "zorganizowania". Bez tego budynku, bez wykorzystania jego powierzchni wnioskodawca nie byłby w stanie prowadzić tej działalności gospodarczej, którą się zajmuje. Bez wykorzystywania budynku w sposób opisany we wniosku, nie byłoby możliwości rozliczania kosztów związanych z obsługą budynku w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Nie do przyjęcia jest także rozwiązanie, które miałyby polegać na uznawaniu tego budynku na potrzeby podatku dochodowego lub VAT, jako wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej, ale do rozliczenia podatku od nieruchomości (w rozumieniu zastosowania stawki jak od budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej) - już nie. Jak podkreślił organ, trudno zatem przyjąć tezę postawioną we wniosku, że budynek nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Prezydent wyjaśnił, że z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, iż budynek lub jego część "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej" to taki w którym faktycznie, jest prowadzona działalność gospodarcza. Nie wystarczy więc sam fakt posiadania takiego budynku lub jego części przez przedsiębiorcę (jak w przypadku przesłanki "związania z prowadzoną działalnością gospodarczą").

W niniejszej sprawie, działalność gospodarcza wnioskodawcy polega na oferowaniu i wynajmie lokali w posiadanym budynku. Działalność ta ma charakter profesjonalny, zorganizowany i jest nakierowana na osiągnięcie zysku.

Prezydent przytoczył w tym miejscu orzeczenia sądów administracyjnych w podobnych, w jego ocenie, sprawach. Podał, że stanowisko w nich przedstawione jest adekwatne w sprawie i przyjął je jako część przedmiotowej interpretacji.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie V. spółka jawna w K. zarzuciła naruszenie:

- art. 120 Ordynacji podatkowej poprzez jego pominięcie przy wydawaniu zaskarżonej interpretacji, albowiem organy podatkowe mają obowiązek działać na podstawie przepisów prawa, a wydanie zaskarżonej interpretacji zostało dokonane bezpodstawnie;

- art. 122 Ordynacji podatkowej, poprzez nienależyte wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy, w tym w szczególności brak wyjaśnienia na czym polega faktyczne "zajęcie" spornego budynku mieszkalnego na

prowadzenie działalności gospodarczej;

- art. 124 Ordynacji podatkowej, poprzez jego pominięcie przy wydawaniu zaskarżonej interpretacji polegające na braku należytego wyjaśnienia przez organ podatkowy zasadności przesłanek, którymi kierował się przy wydawaniu zaskarżonej interpretacji;

- art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej, poprzez brak jego zastosowania w przedmiotowej sprawie, w tym w szczególności mając na względzie fakt, iż w prawie podatkowym obowiązuje ogólna zasada interpretacji ścisłej wszystkich przepisów prawnych, a w szczególności zakaz stosowania wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika.

- art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 oraz ust. 2a pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych poprzez dokonanie ich nieprawidłowej wykładni polegającej na bezzasadnym przyjęciu, iż lokale mieszkalne znajdujące się w spornym budynku należącym do skarżącej spółki spełniają przesłankę "zajętych na" prowadzenie działalności gospodarczej, a w konsekwencji, iż powinny zostać opodatkowane podatkiem od nieruchomości w wyższej stawce, podczas gdy w lokalach tych nie jest prowadzona jakakolwiek działalność gospodarcza, ale wykorzystywane są one zgodnie z ich przeznaczeniem tj. wyłącznie na cele mieszkalne;

- art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez dokonanie ich nieprawidłowej wykładni polegającej na przyjęciu, że warunkiem umożliwiającym ustalenie podatku od nieruchomości w niższej stawce są między innymi takie okoliczności jak wykorzystywanie nieruchomości do realizacji osobistych celów podatnika i/lub zaspokajania potrzeb mieszkaniowych podatnika lub jego rodziny, podczas gdy tego rodzaju okoliczności nie należą do przesłanek zastosowania przepisu przewidującego niższą stawkę podatku od nieruchomości, w tym w szczególności mając na względzie sytuację, w której podatnik nie jest osobą fizyczną;

- art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny co do zastosowania ww. przepisu, a w konsekwencji jego zastosowanie przy rozstrzygnięciu przedmiotowej sprawy;

- art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez dopuszczenie się niewłaściwej oceny do co zastosowania ww. przepisu, a w konsekwencji brak jego zastosowania przy rozstrzygnięciu przedmiotowej sprawy;

- art. 2a Ordynacji podatkowej, poprzez brak jego zastosowania przy rozstrzygnięciu przedmiotowej sprawy.

Wobec powyższego spółka wniosła o uchylenie w całości indywidualnej interpretacji przepisów prawa oraz zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego dla radcy prawnego według norm prawem przewidzianych.

W odpowiedzi na skargę Prezydent Miasta wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Zgodnie z art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2107) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej, przy czym kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem. Z kolei przepis art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm., powoływanej dalej jako "p.p.s.a."), stanowi, że kontrola działalności administracji publicznej

przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa wydawane w indywidualnych sprawach.

Na podstawie art. 146 § 1 p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i pkt 4a, uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność tej czynności, a art. 145 § 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio. Art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. stanowi zaś, że sąd uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi: a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W przypadku nieuwzględnienia skargi sąd ją oddala - art. 151 p.p.s.a.

Podkreślenia wymaga, że specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega między innymi na tym, iż organ interpretacyjny rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach zagadnienia prawnego zawartego w pytaniu podatnika, stanu faktycznego przedstawionego przez niego oraz wyrażonej przez podatnika oceny prawnej (stanowisko podatnika). Organ nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które winno być ustosunkowaniem się do stanowiska prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę, a w razie negatywnej oceny stanowiska wyrażonego we wniosku winno wskazywać prawidłowe stanowisko z uzasadnieniem prawnym (art. 14b § 3 i art. 14c § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej).

Kontrola sądu administracyjnego w swojej istocie polega na ocenie, czy za podstawę udzielonej interpretacji podatkowej posłużył stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawiony przez podatnika we wniosku o interpretację, jeśli tak, to czy organ prawidłowo zinterpretował przepisy prawa.

Trzeba również wyjaśnić, że zgodnie z art. 57a p.p.s.a. skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. W doktrynie podkreśla się, że w świetle przytoczonego przepisu sąd bada prawidłowość zaskarżonej interpretacji indywidualnej tylko z punktu widzenia zarzutów skargi i wskazanej w niej podstawy prawnej. W szczególności sąd nie może podjąć żadnych czynności zmierzających do ustalenia innych, poza wskazanymi w skardze, naruszeń prawa. W wypadku zaś ustalenia takich wad w toku kontroli przeprowadzonej w granicach wyznaczonych skargą, nie może ich uwzględnić przy formułowaniu rozstrzygnięcia w sprawie (por. A. Kabat, Komentarz do art. 57 (a) ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, w: B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydanie VI Wolters Kluwer, wyd. elektr.; zob. też S. Babiarczyk (red.), K. Aromiński, Postępowanie sądowoadministracyjne w praktyce, publ. Lex 2015).

Rozpoznając skargę w tak zakreślonej kognicji, Sąd orzekający w sprawie stwierdził, że podniesione w skardze zarzuty naruszenia przepisów postępowania (art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 124 Ordynacji podatkowej) oraz przepisów prawa materialnego tj. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 oraz ust. 2a pkt 1 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1445 ze zm.), powoływanej dalej jako "u.p.o.l." nie zasługują na uwzględnienie

Przedmiotem sporu w analizowanej sprawie jest odmienna ocena przez stronę skarżącą i organ interpretacyjny kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości będącej własnością skarżącej spółki, nieruchomości położonej w K. przy ul. [...].

Z opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wynika, że spółka jest właścicielem budynku mieszkalnego wielorodzinnego. Począwszy od 2015 r., spółka wynajmuje znajdujące się w ww. budynku mieszkania studentom krakowskich wyższych uczelni. Jak wyjaśniła spółka, najem odbywa się na podstawie stosownej umowy, która ma charakter terminowy. W przedmiotowym budynku znajduje się aktualnie 14 mieszkań, z czego 13 to mieszkania 2 lub 3 pokojowe z kuchnią i łazienką, natomiast jedno to garsoniera z aneksem kuchennym i łazienką.

Spółka we wniosku wyjaśniła również, że jest przedsiębiorcą, a prowadzona przez nią przeważająca działalność gospodarcza (wskazana w KRS) obejmuje wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi (w praktyce spółka zajmuje się tylko nieruchomościami własnymi, nie zarządza nieruchomościami dzierżawionymi). Poza tym występuje jeszcze w minimalnym zakresie (poniżej 1%) działalność zakwalifikowana jako: "Pozostała działalność w zakresie opieki zdrowotnej, gdzie indziej niesklasyfikowana". Wynajem opisany we wniosku jest prowadzony w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej, koszty działalności gospodarczej w postaci wynajmu są rozliczane na potrzeby podatku dochodowego oraz podatku VAT. Nadto, budynek opisany we wniosku jest amortyzowany w ramach prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej.

W ocenie Sądu w składzie orzekającym w sprawie, rację należy przyznać organowi interpretacyjnemu, który w zaskarżonej interpretacji uznał stanowisko skarżącej spółki, że od posiadanej nieruchomości powinna uiszczać podatek od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. za nieprawidłowe.

Przystępując do rozstrzygnięcia powyższej kwestii zauważyć należy, że nie budzi wątpliwości to, iż ustawodawca uzależnił w przepisach u.p.o.l. wysokość stawek podatku od nieruchomości od sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania. Podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, a kwalifikacja nieruchomości, która ma wpływ na wymiar tego podatku, jest niezależna od statusu podatnika, lecz wynika wprost z przeznaczenia nieruchomości (a więc z tego czy nieruchomość jest przeznaczona na cele gospodarcze, mieszkaniowe, czy inne). Najwyższą stawką objęto nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty (pkt 1), budynki lub ich części (pkt 2), budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 3).

Zakres podmiotowy podatku został natomiast wskazany w art. 3 ust. 1 u.p.o.l., który stanowi, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3 (pkt 1), posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 2), użytkownikami wieczystymi gruntów (pkt 3), posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (pkt 4).

Z kolei art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowi, że rada gminy określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, między innymi dla budynków lub ich części: a) mieszkalnych, b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Z treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i b u.p.o.l. wynika, że ustawodawca opodatkowanie budynków mieszkalnych lub ich części różnicuje w zależności od tego czy faktycznie wykorzystywane są na działalność gospodarczą. Charakter budynku jako mieszkalnego jest bowiem przesądzający co do zasady dla opodatkowania według niższej stawki podatkowej, za wyjątkiem sytuacji, gdy dochodzi do rzeczywistego zajęcia takiego budynku lub jego części na cele działalności gospodarczej - wówczas winny być one opodatkowane stawką podwyższoną.



Z kolei brzmienie przepisu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. wskazuje na to, że działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. należy rozumieć zgodnie z jej definicją zawartą w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm., dalej: u.s.d.g.). Stosownie do treści przepisu art. 2 u.s.d.g., 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. Podobnie art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo o przedsiębiorcach (Dz. U. z 2018 r., poz. 646).

Wskazać należy w tym miejscu, że ustawodawca na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie stworzył ustawowej definicji pojęcia budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazano jedynie, że przez określenie "grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem m.in. budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami.

Kwestią więc o podstawowym znaczeniu z punktu widzenia okoliczności faktycznych opisanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz z punktu widzenia przesłanek art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest cel na jaki przedmiotowy budynek jest wykorzystywany.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, skarżąca spółka starała się wykazać, że przedmiotowy budynek wielorodzinny nie został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, lecz co najwyżej jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ocenie skarżącej spółki lokal przy ul. [...] w K. jest lokalem mieszkalnym, zajęтым wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Z opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wynika, że skarżąca spółka jest przedsiębiorcą, a prowadzona przez nią działalność gospodarcza, to głównie wynajem i zarządzanie nieruchomościami. Jak sama wyjaśniła począwszy od 2015 r. w budynku wielorodzinnym przy ul. [...] w K. wynajmuje lokale mieszkalne studentom na podstawie stosownej, terminowej umowy cywilnoprawnej. Słusznym zatem stwierdził organ interpretacyjny, że ww. budynek będący budynkiem mieszkalnym, został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, 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. W orzecznictwie podkreśla się, że cechami działalności gospodarczej są jej zawodowy (stały) charakter, związana z nią powtarzalność działań, podporządkowanie zasadzie racjonalnego gospodarowania oraz uczestnictwo w obrocie gospodarczym. O zarobkowym charakterze działalności można mówić wtedy, gdy jest ona zdatna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Działalność musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie przynieść dochód (zarobek), rozumiany jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami (por. w tym przedmiocie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07). Element ciągłości z kolei, świadczy o względnie stałym (a nie incydentalnym) zamiarze wykonywania działalności gospodarczej, co nie wyklucza możliwości prowadzenia jej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całokształtu okoliczności wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku.

Zdaniem Sądu, działalność skarżącej spółki w zakresie wynajmu studentom lokali mieszkalnych, spełnia cechy działalności gospodarczej o jakiej mowa w ww. przepisie. Bowiem działalność prowadzona przez skarżącą spółkę, jest działalnością podstawową, nakierowana na osiągnięcie zysku. Nie może budzić wątpliwości fakt, że

działalność w postaci oferowania, a następnie wynajmu lokali studentom, za odpłatnością jest działalnością nastawioną na przysporzenie zysku.

Według Sądu powyższe okoliczności dowodzą, że przedmiotowy budynek mieszkalny jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie, jak twierdzi skarżąca spółka, na cele mieszkaniowe. Budynek ten nie jest bowiem wykorzystywany do realizacji niegospodarczych, osobistych celów skarżących, nie służy także zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, czy też w tym zakresie potrzeb ich rodziny. Budynek ten jak słusznie zauważył organ interpretacyjny, w zasadzie jedynym i podstawowym przedmiotem funkcjonowania spółki jako przedsiębiorcy w zakresie działalności jaką prowadzi. Bez tego budynku, a konkretnie bez wykorzystania jego powierzchni w postaci wyodrębnionych fizycznie lokali mieszkaniowych, spółka nie byłaby w stanie prowadzić tej działalności gospodarczej. Znamienne jest, że skarżąca spółka przedmiotowy budynek zalicza do środków trwałych i amortyzuje go w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i w ramach tejże działalności rozlicza koszty związane z jego obsługą.

Wszystkie te okoliczności uzasadniają przyjęcie, że przedmiotowy budynek wielorodzinny został zajęty przez skarżącą spółkę w celu realizacji działalności gospodarczej, jaką jest wynajem lokali mieszkalnych i tym samym powinien być opodatkowany zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Sąd nie dopatrył się również wskazanych w skardze zarzutów naruszenia przepisów postępowania tj. art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 124 Ordynacji podatkowej. wymienionych we wstępnej części skargi z lakonicznym uzasadnieniem.

Skarżąca spółka w uzasadnieniu skargi nie wskazała konkretnie, na czym naruszenie powyższych norm prawa procesowego w postępowaniu interpretacyjnym miałyby polegać. W żadnym fragmencie uzasadnienia skarżąca spółka stawiając zarzut naruszenia art. 120 Ordynacji podatkowej nie wskazała dlaczego "wydanie zaskarżonej interpretacji zostało dokonane bezpodstawnie". Formułując zarzut nienależytego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy skarżąca spółka zdaje się zapominać, że organ interpretacyjny rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie w ramach stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku oraz wyrażonej przez podatnika oceny prawnej (stanowisko podatnika). Organ interpretacyjny nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności podanych we wniosku. W stosunku tylko do tych okoliczności faktycznych wyraża następnie swoje stanowisko, które winno być ustosunkowaniem się do stanowiska prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę. Oczywiście nie można się zgodzić z zarzutem spółki, że organ interpretacyjny przyjął rozszerzającą i niekorzystną dla niej wykładnię pojęcia "budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej".

W ocenie Sądu treść pojęcia została prawidłowo zinterpretowana w kontekście opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez skarżącą spółkę we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Reasumując, zarzuty skargi co do naruszenia przepisów postępowania jak i prawa materialnego, okazały się niezasadne, zatem skargę na podstawie art. 151 p.p.s.a. należało oddalić.