

Rodzaj dokumentu	-	Indywidualna interpretacja
Sygnatura	-	WPOiE/III/AL/3110/6/224/2009
Data	-	20-04-2009 r.
Autor	-	Prezydent Miasta Szczecin
Temat	-	Opodatkowanie nowowytbudowanych obiektów budowlanych będących w posiadaniu przedsiębiorcy
Słowa kluczowe	-	Podatek od nieruchomości, powstanie obowiązku podatkowego, zakończenie budowy, rozpoczęcie użytkowania nowowytbudowanego obiektu

### **Interpretacja indywidualna**

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa /tekst jednolity Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późniejszymi zmianami/, oraz upoważnienia Prezydenta Miasta X

#### **stwierdzam**

że, stanowiska strony przedstawione we wniosku z dnia 21.01.2009 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – **są w obu przypadkach nieprawidłowe.**

#### **U z a s a d n i e n i e**

W dniu 21 stycznia 2009 r. Spółka X zwróciła się do tut. organu podatkowego w trybie art. 14a ustawy Ordynacja podatkowa z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie.

#### **W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:**

**Spółka X** jest właścicielem nieruchomości położonej w X przy ul. X na której zbudowała budynek mieszkalny i z którego systematycznie wyodrębniane jest prawo własności lokali w celu ich sprzedaży. Powyższe wyodrębnienie dotyczy nieruchomości o różnym przeznaczeniu są to: lokale mieszkalne, lokale użytkowe (przeznaczone na prowadzenie działalności usługowo-handlowej) oraz lokale stanowiące garaże podziemne usytuowane w kondygnacji piwnicznej budynku. Decyzją Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego Spółka otrzymała pozwolenie na użytkowanie przedmiotowego budynku z wyłączeniem lokali usługowych na parterze. W trakcie 2008 roku organ nadzoru budowlanego wydawał sukcesywnie decyzje o pozwoleniu na użytkowanie przedmiotowych lokali, które rozszerzały i zmieniały pierwotnie wydane decyzje. Zmiany wynikały z zakończenia prac adaptacyjnych mających na celu przystosowanie każdego lokalu do konkretnego profilu działalności, która będzie w nich prowadzona przez potencjalnych nabywców.

#### **W związku z powyższym wnioskodawca zadał następujące pytania:**

- 1) „do jakiej grupy nieruchomości wymienionych w § 1 ust. 2 Uchwały Nr XXVIII/707/08 Rady Miasta X z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości należy zakwalifikować wybudowane przez podatnika w ramach działalności deweloperskiej i będące w jego posiadaniu:
  - lokale usługowe będące częścią budynków mieszkalnych, w których podatnik nie prowadzi działalności gospodarczej, a jedynie są one przeznaczone do sprzedaży dla osób trzecich, które taką działalność będą w nich prowadziły;
  - lokale stanowiące garaże podziemne zlokalizowane w kondygnacji piwnicznej budynków mieszkalnych i będące częścią tych budynków, w których podatnik nie prowadzi działalności gospodarczej”.

- 2) „od jakiej daty powstał lub powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w odniesieniu do lokalu w przypadku gdy w 2007 roku została wydana na podstawie ustawy - Prawo budowlane decyzja o pozwoleniu na użytkowanie obejmująca budynek, w którym zlokalizowany jest przedmiotowy lokal, z której treści wynika jednak, że pozwolenie na użytkowanie obejmuje tenże budynek z wyłączeniem przedmiotowego lokalu, a odrębna decyzja o pozwoleniu na użytkowanie samego lokalu została wydana lub zostanie wydana dopiero w latach kolejnych (rok 2008 i 2009) ?.”

**Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego przedstawia się następująco:**

Zdaniem podatnika dokumentem stwierdzającym zakończenie budowy jest decyzja wydana przez właściwy organ administracji budowlanej o pozwoleniu na użytkowanie budynku.

Wnioskodawca zauważa, że jeżeli z treści decyzji Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego o pozwoleniu na użytkowanie wynika, że decyzja ta nie obejmuje konkretnego lokalu lub części budynku wskazanego w decyzji, to nie można mówić w niniejszej sytuacji o zakończeniu budowy w odniesieniu do całego budynku. Spółka wskazuje, że jeżeli nie jest spełniona przewidziana w przepisie art. 6 ust. 2 uopiol przesłanka w postaci rozpoczęcia użytkowania budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem, to istnienie budynku lub jego części stanowiące okoliczność, od której uzależniony jest obowiązek podatkowy można stwierdzić tylko na podstawie odrębnej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie dla tego budynku lub jego części, której nie dotyczyła pierwotna decyzja. Zatem, w ocenie podatnika obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości dla budynku lub jego części, której nie dotyczyła pierwotna decyzja o pozwoleniu na użytkowanie powstanie z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym została wydana decyzja o pozwoleniu na użytkowanie obejmująca ten konkretny przedmiot opodatkowania. W odniesieniu do lokali, dla których decyzje o pozwoleniu na użytkowanie zostały wydane w roku 2008 obowiązek podatkowy powstanie z dniem 1 stycznia 2009 roku i tak samo do lokali, dla których decyzje o pozwoleniu wydano w 2009 r. obowiązek podatkowy powstanie z dniem 1 stycznia 2010 roku. Spółka stwierdza, że w sytuacji gdy budowa budynku nie została zakończona, a rozpoczęto użytkowanie jedynie jego części, to przedmiotem opodatkowania będzie tylko część budynku.

Odnosząc się do drugiego pytania Spółka stoi na stanowisku, że w stosunku do lokali usługowych oraz lokali garażowych będących częścią budynków mieszkalnych, których podatnik nie wykorzystuje na prowadzenie działalności gospodarczej należy przyjąć tzw. stawki „pozostałe”. Powyższy argument Strona opiera o treść art. 1a ust 1 pkt 3 uopiol, zgodnie z którym w ocenie podatnika pojęcie budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej nie obejmuje „budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami”.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny przedstawionego we wniosku stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

**Ad. 1.**

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (...) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych różnicuje stawki podatku od nieruchomości dla budynków. W art. 5 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy określone są górne granice stawek dla:

- budynków mieszkalnych lub ich części,
- budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej,
- budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym,
- budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych,
- budynków pozostałych lub ich części.

Zgodnie z 2 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2001, Nr 38, poz. 454), budynkiem jest obiekt budowlany będący budynkiem w rozumieniu standardowej klasyfikacji i nomenklatury wprowadzonych na podstawie ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz. U. z 1995 r. Nr 88, poz. 439 ze zm.). Ponadto § 65 rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków w ust. 1 wymienia 10 rodzajów budynków podzielonych ze względu na ich podstawowe funkcje użytkowe tym m.in. budynki mieszkalne oraz budynki niemieszkalne. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek klasyfikowany jest jako niemieszkalny - zgodnie z jego przeznaczeniem.

W potocznym rozumieniu lokale garażowe i użytkowe znajdujące się w budynku są jego częścią, jednak dla celów prawa podatkowego należy je traktować jako samodzielne nieruchomości, za czym przemawia fakt ich wyodrębnienia zgodnie z ustawą o własności lokali jako lokale o innym niż cele mieszkalne przeznaczeniu (założenie odrębnej księgi wieczystej) oraz ich nabywania na podstawie odrębnego aktu notarialnego. Sam fakt pozostawiania lokali w obrysie budynku mieszkalnego nie jest wystarczający do uznania go za podlegający opodatkowaniu w stawce „mieszkalnej”. Przedmiotowe lokale stanowią tę część budynku o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 uopiol (przepis ten operuje pojęciem „budynki lub ich części”), której nie uznajemy za „mieszkalną” mimo, że fizycznie mieści się w obrysie budynku. W doktrynie prawa przyjmuje się bowiem, że za budynek mieszkalny uznaje się całość pomieszczeń znajdujących się w bryle budynku, związanych z szeroko pojętą funkcją zamieszkiwania.

Stosowanie do art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r. Nr. 240, poz. 2027) podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczenia nieruchomości stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Na konieczność ustalania charakteru gruntu czy budynku na podstawie danych wynikających z ewidencji wskazuje bezpośrednio art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w którym wymienia się ewidencję jako dokument rozstrzygający o ich klasyfikacji. Takie stanowisko znajduje odzwierciedlenie w ugruntowanej linii orzeczniczej (por. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2006 r. sygn. II FSK 1332/05; wyrok WSA w Warszawie z dnia 07.07.2005 r., sygn. III SA/W-wa 1206 /05).

Dlatego też, dane zawarte w ewidencji mają status dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 Ordynacji podatkowej, co oznacza, że stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

Fakt objęcia we władanie przez przedsiębiorcę nieruchomości powoduje, że staje się on jej posiadaczem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W definicji nie ma warunku wykorzystywania nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że budynek, budowla czy grunt jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej (wyrok WSA w Warszawie z dnia 29.09.2005 r. sygn. III SA/Wa 1411/05).

Na podstawie informacji uzyskanych poprzez bezpośredni dostęp do bazy ewidencji gruntów i budynków wynika, że lokale stanowiące garaże podziemne i lokale użytkowe usytuowane

wewnątrz budynku i będące w posiadaniu Spółk X (dla których założono odrębne księgi wieczyste) zostały oznaczone jako „niemieszkalne”.

Wobec powyższego, jeżeli przedmiotowe lokale figurują w wypisie z rejestru lokali, wchodzącego w skład ewidencji gruntów i budynków, jako pełniące funkcję niemieszkalną należy zastosować wobec nich stawkę jak za działalność gospodarczą w oparciu o art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

## **Ad. 2.**

Zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) „Jeżeli okolicznością, od której uzależniony jest obowiązek podatkowy jest istnienie budowli albo budynku lub jego części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona, albo w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem”

Z brzmienia powyższego przepisu wynika, że moment powstania obowiązku podatkowego wyznaczony jest w odniesieniu od dwóch, równorzędnych przesłanek: zakończenia budowy albo rozpoczęcia użytkowania budynku lub jego części. Według ustawodawcy wystąpienie jednej z wyżej wskazanych przesłanek pociąga za sobą powstanie obowiązku podatkowego, który w jednym i drugim przypadku będzie obejmował cały budynek. Artykuł 6 ust. 2 uopiol stanowiąc o okolicznościach, od których uzależniony jest obowiązek podatkowy używa terminu „zakończenie budowy”, który nie został wyjaśniony na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zatem jego sprecyzowanie wymaga sięgnięcia do przepisów ustawy Prawo budowlane z dnia 7 lipca 1994 r. (t. j. Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118). Należy podkreślić, że ww. ustawa również nie zawiera definicji „zakończenia budowy” jednakże można ustalić ten moment na podstawie analizy poszczególnych jej przepisów.

Art. 54 ustawy Prawo budowlane stanowi, że do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie jest wymagane pozwolenie na budowę, można przystąpić po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy albo po uzyskaniu zezwolenia na jego użytkowanie.

Zgodnie z art. 57 ust. 1 ustawy Prawo budowlane *„Do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie inwestor jest obowiązany dołączyć:*

- 1) oryginał dziennika budowy;*
- 2) oświadczenie kierownika budowy;*
  - a) o zgodności wykonania obiektu budowlanego z projektem budowlanym i warunkami pozwolenia na budowę oraz przepisami;*
  - b) o doprowadzeniu do należytego stanu i porządku terenu budowy, a także – w razie korzystania – drogi, ulicy, sąsiedniej nieruchomości, budynku lub lokalu;*
- 3) oświadczenie o właściwym zagospodarowaniu terenów przyległych, jeżeli eksploatacja wybudowanego obiektu jest uzależniona od ich odpowiedniego zagospodarowania;*
- 4) protokoły badań i sprawdzeń;*
- 5) inwentaryzację geodezyjną powykonawczą;*
- 6) potwierdzenie, zgodnie z odrębnymi przepisami, odbioru wykonanych przyłączy”.*

Z analizy przytoczonych wyżej przepisów Prawa budowlanego wynika, że zakończenie budowy jest pewnym stanem faktycznym, związanym z zaprzestaniem prac nad wznoszeniem obiektu budowlanego. Zatem, w przypadku, gdy budynek spełnia warunki, o których mowa w art. 54 i art. 57 ust 1 i 2 ustawy Prawo budowlane przesądza to o faktycznym zakończeniu budowy. Takie stanowisko znajduje odzwierciedlenie w wyroku NSA z dnia 20 czerwca 1996 r., SA/Wr 2735/1995, w którym stwierdzono: *„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”.

Momentu zakończenia budowy budynku nie można uzależniać od dopełnienia wymogów formalnych przewidzianych w ustawie Prawo budowlane, czyli m.in. od otrzymania ostatecznej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie. Objęcie budynku podatkiem od nieruchomości nie stanowi o dopuszczeniu tego budynku do użytkowania w rozumieniu przepisów prawa budowlanego i nie rodzi obowiązku wydania przez stosowne organy pozwolenia na jego użytkowanie. Taki pogląd wyraża NSA w Warszawie wyroku z dnia 10 marca 2006 r., sygn. II OSK 625/05 „Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych z wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót. Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku.”

Przenosząc powyższe ustalenia i rozważania na grunt przedmiotowej sprawy należy stwierdzić, że zakończenie budowy budynku mieszkalnego wielorodzinnego przy ul. X i rozpoczęcie jego użytkowania nastąpiło w 2007 roku.

Powiatowy Inspektorat Nadzoru Budowlanego w uzasadnieniu decyzji z dnia X znak: X wskazał, że ww. budynek został wybudowany zgodnie z warunkami pozwolenia na budowę, obowiązującymi przepisami prawa oraz nieistotnymi zmianami od zatwierdzonego projektu budynku. Tego rodzaju ustalenia i dokumentacja nie są wymagane na etapie budowy, co potwierdza jednoznacznie, że przedmiotowy budynek został wybudowany legalnie i dokonano skutecznego zgłoszenia faktu zakończenia jego budowy.

Wobec powyższego, dysponując stosowną decyzją organu nadzoru budowlanego, Spółka uzyskała pozwolenie na użytkowanie przedmiotowego budynku. Zatem w dniu 31 października 2007 r. istniał fizycznie budynek spełniający definicję art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz warunki wymienione w art. 57 ustawy Prawo budowlane.

**Natomiast, prace wykończeniowe w lokalach usytuowanych w części parterowej budynku stanowią jedynie prace adaptacyjne pomieszczeń do indywidualnych potrzeb prowadzonej tam w przyszłości działalności gospodarczej i nie mogą być tożsame z dalszymi pracami budowlanymi związanymi z wznoszeniem fundamentów, ścian czy dachu danego obiektu.**

Rozpoczęcie użytkowania części budynku powoduje powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do całego obiektu, dla kwestii opodatkowania pozostaje bez znaczenia fakt, że właściciel przez dłuższy okres czasu użytkował tylko jego wykończoną część (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18.01.2008 r. sygn. III SA/Wa 110/07).

**Odnosząc się do ustaleń faktycznych przyjętych za podstawę rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie oraz pytań zadanych przez podatnika należy stwierdzić, że:**

- 1) **do przedmiotów opodatkowania, które stanowią: lokal garażowy i lokale użytkowe znajdujące się w budynku mieszkalnym należy zastosować stawki podatku przewidziane jak dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, określone w Uchwale Rady Miasta X Nr XXVIII/707/08 z dnia 24 listopada 2008 r. w sprawie podatku od nieruchomości,**
- 2) **obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w odniesieniu do lokalu znajdującego się ww. budynku, co do którego została wydana w 2007 roku decyzja o pozwoleniu na użytkowanie, z wyłączeniem przedmiotowego lokalu powstał zgodnie z art. 6 ust. 2 uopiol z dniem 1 stycznia 2008 r.**

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Jednocześnie informuje się, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

### **Pouczenie**

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w X, za pośrednictwem Prezydenta Miasta X. Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Prezydenta Miasta X, do usunięcia naruszenia prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o treści wydanej interpretacji. Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzieli, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

Otrzymuje:

- 1) a/a
- 2) adresat