

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja
Sygnatura - WPIOL-VI.310.2.2018.AW
Data - 22.03.2018 r.
Autor - Prezydent Miasta Szczecin
Temat - Powstanie obowiązku podatkowego
Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, powstanie obowiązku podatkowego, zakończenie budowy.

Interpretacja indywidualna

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201) oraz upoważnienia Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 08 grudnia 2015 r. znak: WO-I.0052.3.169.2015.KO w sprawie wydawania decyzji administracyjnych, postanowień i zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

uznają:

stanowisko Wnioskodawcy w niżej opisanym stanie faktycznym za:

- 1) **nieprawidłowe w zakresie dotyczącym pytania 1** tj. stanowisko Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym, że do zakończenia budowy (w rozumieniu art. 6 ust. 2 UPIOL) dojdzie w momencie wykończenia całej jego powierzchni;
- 2) **nieprawidłowe w zakresie dotyczącym pytania 2** tj. stanowisko Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym, że w przypadku częściowego (tj. etapowego) wykańczania powierzchni budynku obowiązek podatkowy będzie powstawał etapowo, tj. w stosunku do tej części budynku, na której będą znajdować się pomieszczenia, których użytkowanie zostanie rozpoczęte poprzez oddanie ich do używania osobom trzecim (najemcom) przed zakończeniem budowy (całości) budynku;
- 3) **nieprawidłowe w zakresie dotyczącym pytania 3** tj. stanowisko Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do miejsc postojowych w garażu podziemnym powstanie w momencie tożsamym z momentem powstania obowiązku podatkowego w stosunku do lokali użytkowych, do których dane miejsca postojowe są przyporządkowane, tj. od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym rozpoczęte zostanie ich użytkowanie.

Uzasadnienie

W dniu 12.01.2018 r. X reprezentowana przez radcę prawnego X wystąpiła z wnioskiem o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego wskazując przepisy prawa podatkowego ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017, poz. 201 ze zm.), zwanej dalej u.p.o.l.:
- art. 6 ust. 2 w zw. z art. 2 ust 1 pkt 2.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe:

X jest użytkownikiem wieczystym gruntu znajdującego się w Szczecinie przy ul. X Dla tej nieruchomości Sąd Rejonowy Szczecin - Prawobrzeże i Zachód w Szczecinie X Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą o nr X.

Na powyżej wskazanym gruncie Wnioskodawca realizuje inwestycję budowlaną polegającą na rozbudowie, nadbudowie i przebudowie posadowionego na gruncie budynku przemysłowego dawnej elektrowni miejskiej. Celem realizowanej inwestycji jest wybudowanie wielolokalowego biurowego budynku (tj. z w pełni wykończonymi pomieszczeniami stanowiącymi samodzielne lokale użytkowe przeznaczone przez Wnioskodawcę do używania przez osoby trzecie) z dwupoziomowym garażem podziemnym z wyznaczonymi miejscami parkingowymi, przypisanymi do konkretnych użytkowników lokali (biur) w budynku oraz z połączonym z tym garażem i budynkiem pawilonem usługowym.

Warunki zabudowy wskazanego zabudowanego gruntu zostały ustalone na mocy decyzji X nr X z dnia X roku.

Rozbudowa, nadbudowa i przebudowa budynku dawnej elektrowni miejskiej wraz z realizacją garażu podziemnego została wykonana na podstawie decyzji Prezydenta Miasta Szczecina z dnia X, znak X z późniejszymi zmianami.

Wskazany budynek jest wpisany do rejestru zabytków na mocy decyzji Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków. Pozostaje zatem pod ochroną konserwatorską i Wnioskodawca obowiązany jest uzyskiwać pozwolenie konserwatora zabytków na każdorazowe prowadzenie prac budowlanych w budynku lub w jego otoczeniu, dokonywanie zmian przeznaczenia czy sposobu korzystania z budynku, umieszczanie na budynku urządzeń technicznych czy reklamowych oraz podejmowanie innych działań, które mogłyby prowadzić do naruszenia zmiany substancji lub zmiany wyglądu budynku. Wnioskodawca obowiązany jest przy tym do zawiadamiania konserwatora zabytków o wszelkich zagrożeniach lub nowych okolicznościach ujawnionych w trakcie wykonywania prac.

Wnioskodawca wskazany budynek utrzymuje i konserwuje zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, uzyskując przy tym pozwolenia na każdorazowe wykonanie prac wykończeniowych (aranżacyjnych) w tym budynku zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami.

Pozwolenie na użytkowanie przedmiotowego budynku zostało udzielone decyzją Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego z 2016 roku, X. W powyższej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie budynek został oddany do użytkowania jako budynek niewykończony (w stanie deweloperskim), a Wnioskodawca został zobowiązany w decyzji o pozwoleniu do zakończenia robót wykończeniowych oraz do zawiadomienia Inspektoratu Nadzoru Budowlanego o zakończeniu poszczególnych etapów prac wykończeniowych.

Na moment składania Wniosku część powierzchni budynku stanowi lokale użytkowe, które zostały wykończone i przeznaczone przez Wnioskodawcę do używania przez osoby trzecie (tj. zostały już wynajęte).

Pozostała część powierzchni budynku nie została jeszcze wykończona oraz nie zostały na niej wyodrębnione lokale użytkowe. Powierzchnie te są w stanie surowym, tj. znajduje się w nich wyłącznie strop betonowy na górze oraz strop betonowy na dole, nie zostały w nich jeszcze zamontowane żadne instalacje, urządzenia, ani nie posiadają żadnej infrastruktury. Dopóki te powierzchnie nie zostaną wykończone, nie są one w żaden sposób wykorzystywane/zajmowane i nie jest w nich prowadzona jakakolwiek działalność (zarówno przez Wnioskodawcę jak i przez osoby trzecie). Powierzchnie te nie zaczęły być jeszcze

wykańczane. Proces ten rozpoczyna się po zawarciu umowy najmu z konkretnym najemcą - wówczas określona część budynku zostaje wykończona, instalowane są instalacje, urządzenia oraz niezbędna infrastruktura, a także pomieszczenie aranżowane jest pod kątem danego najemcy.

Zakres i rozmiar prac wykończeniowych, do których zobowiązany został Wnioskodawca w decyzji o pozwoleniu na użytkowanie i których wykonanie konieczne jest w celu umożliwienia korzystania z powierzchni znajdujących się w budynku powoduje, że na ich wykonanie konieczne jest stworzenie odrębnego projektu budowlanego i uzyskanie decyzji o zatwierdzeniu projektu budowlanego oraz udzieleniu pozwolenia na budowę, a nadto uzyskanie akceptacji konserwatora zabytków (wskazane obowiązki wynikają z regulacji ustawy Prawo budowlane).

W ramach realizowania powyższych prac zazwyczaj dokonywane są następujące czynności:

- Stworzenie projektu aranżacji przez pracownię architektoniczną, w ramach negocjacji na metraż, który potencjalny kontrahent zgłasza, jako potrzebny mu na cele prowadzenia jego działalności.
- W przypadku podpisania umowy - projekt aranżacji staje się załącznikiem do umowy najmu.
- Aranżacja przedstawiana jest projektantom, którzy przygotowują projekty instalacji. Projektują oni infrastrukturę, która zostanie wykonana na powierzchni będącej przedmiotem najmu (dotychczas nie istnieje tam żadna infrastruktura). Projekty obejmują instalacje: elektryki, teletechniki, wentylacji, klimatyzacji, oświetlenia, instalacji sanitarnej, instalacji budowlanej, a także przeszklenia biurowe, celem dobrania ścian działowych szklanych.
- Na podstawie uzyskanych projektów występuje się o wydanie decyzji o pozwoleniu na budowę.
- Następnie następuje uzyskanie decyzji, odbiór dziennika budowy oraz rozpoczęcie robot na powierzchni, której dotyczy konkretna umowa najmu, pod nadzorem kierownika budowy.
- Kolejny etap to złożenie zamówień na wszystkie elementy uwzględnione w planie aranżacji oraz projektach: elementy infrastruktury elektrycznej, teletechnicznej, wentylacyjnej, klimatyzacyjnej, budowlanej, przeszkleń itp.
- Następnym etapem jest rozpoczęcie robot w obrębie podniesionej podłogi technicznej, pod którą montowane są instalacje, a następnie przejście do robot budowlanych na powierzchni.
- Następnie ma miejsce budowanie od podstaw infrastruktury: elektrycznej, teletechnicznej, wentylacyjnej (całość kanałów wentylacyjnych, regulatorów przepływu, kratki wentylacyjnych), klimatyzacyjnej (całość orurowania chłodzącego, całość orurowania ciepła technologicznego, całość odprowadzenia skroplin, montaż i podłączenie klimakonwektorów). Na tym etapie dochodzi do oddzielenia powierzchni objętej umową najmu od reszty powierzchni budynku (piętra), a także budowania ścian działowych, tynkowania, malowania, przeszklenia.
- Następnie dochodzi do przykrycia odsłoniętych miejsc (gdzie są wykonywane jeszcze prace nad przebiegiem kanałów wentylacyjnych, rur chłodniczych oraz kabli elektrycznych) podłogi technicznej, a następnie pokrycie jej wykładziną modułową.
- W kolejnym etapie dochodzi do zakończenia prac budowlanych, potwierdzenie protokołami zakończenia robot przez wszystkich wykonawców.
- Na ostatnim etapie ma miejsce oddanie przygotowanej powierzchni najemcy,

zgodnie z projektem aranżacji załączonym do umowy.

Wnioskodawca wskazuje, że moment podpisania umowy najmu nie jest zatem tożsamy z momentem oddania do użytkowania części powierzchni objętej umową. Pomiędzy momentem zawarcia umowy, a oddaniem pomieszczeń do użytkowania przeprowadzany jest szereg - powyżej wymienionych - prac budowlanych, których celem jest wyodrębnienie lokalu z powierzchni, wykończenie go (tj. zamontowanie instalacji, urządzeń i infrastruktury) i w konsekwencji umożliwienie korzystania z niego.

Miejsca postojowe w dwupoziomowym garażu podziemnym są przeznaczone do używania przez osoby trzecie, z którymi Wnioskodawca zawrze umowy najmu lokali użytkowych (biur) w budynku (są konkretnie oznaczone i przyporządkowane do poszczególnych najemców lokali). Dopóki miejsca te nie zostaną przekazane umownie osobom trzecim, miejsca te nie są w żaden sposób wykorzystywane ani zajmowane przez Wnioskodawcę ani jakikolwiek inny podmiot.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. W którym momencie, w rozumieniu art. 6 ust. 2 UPiOL, dojdzie do zakończenia budowy (powodującej powstanie obowiązku podatkowego) wskazanego w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego budynku, którego część powierzchni nie została jeszcze wykończona, tj. nie doszło jeszcze do wyodrębnienia na niej lokali użytkowych oraz nie zostały na niej jeszcze zamontowane niezbędne urządzenia techniczne i instalacje, a także nie posiada ona żadnej infrastruktury?
2. W odniesieniu do jakiej części budynku powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w następstwie częściowego (tj. etapowego) oddawania określonych powierzchni (po wyodrębnieniu na nich pomieszczeń i wykończeniu w sposób przedstawiony w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego) do używania osobowym trzecim (najemcom)?
3. W którym momencie powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w odniesieniu do miejsc postojowych w garażu podziemnym?

Stanowisko Wnioskodawcy

1. *Zdaniem Wnioskodawcy, do zakończenia budowy (w rozumieniu art. 6 ust. 2 UPiOL) w odniesieniu do przedstawionego w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego budynku dojdzie w momencie wykończenia całej jego powierzchni. Do wykończenia całej jego powierzchni dojdzie natomiast w momencie zamontowania (w wyodrębnionych uprzednio lokalach użytkowych) niezbędnych instalacji, urządzeń oraz infrastruktury (w sposób przedstawiony w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego).*

Zgodnie z art. 6 ust. 2 UPiOL jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Z treści art. 6 ust. 2 UPiOL należy wnioskować, że poprzez wprowadzenie tej regulacji ustawodawca uzależnił moment powstania obowiązku podatkowego w stosunku do budynku od dwóch alternatywnych zdarzeń faktycznych, tj. od zakończenia jego budowy albo od rozpoczęcia użytkowania jego lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem.

W odniesieniu do przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zauważa, że należy zatem przeanalizować wskazane powyżej dwie przesłanki powstania obowiązku podatkowego. Innymi słowy, należy wg Wnioskodawcy - w pierwszej kolejności - odpowiedzieć na pytanie czy zakończona została budowa budynku będącego przedmiotem wniosku, a następnie - w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze - czy rozpoczęto użytkowanie wskazanego budynku lub jego części przed jego ostatecznym wykończeniem.

W pierwszej kolejności Wnioskodawca odnosi się do zakończenia budowy jako przesłanki powstania obowiązku podatkowego w stosunku do nowopowstałego budynku

Zdaniem Wnioskodawcy z art. 6 ust. 2 UPiOL wynika wprost, że samo istnienie nowego budynku lub jego części nie stanowi samoistnej i wystarczającej przesłanki do uznania, że podlega on opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ustawodawca powiązał bowiem moment powstania obowiązku podatkowego z momentem zakończenia budowy budynku. Powyższe rozumienie wskazanego przepisu znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w wyroku z 2 grudnia 2004 r. (sygn. akt III SA/Wa 257/04) WSA w Warszawie wskazał, że *"aby dany budynek mógł być opodatkowany nie wystarcza jego istnienie, ale poza tym budowa jego winna być zakończona albo powinno nastąpić rozpoczęcie jego użytkowanie, jeżeli miało ono miejsce przed ostatecznym wykończeniem budynku."*

Istota takiego podejścia ustawodawcy, co do powstania obowiązku podatkowego, opiera się na tym, że podatek od nieruchomości jest podatkiem obejmującym rzeczy, a więc przedmioty materialne, realne, rzeczywiście istniejące w danym miejscu i czasie, o określonych powierzchniach (wymiarach) i właściwościach. Wobec tego podatek taki nie dotyczy czegoś, co nie istnieje oraz czegoś, co jeszcze nie zostało ostatecznie zakończone by mogło stać się przedmiotem opodatkowania.

Wnioskodawca wskazuje że, UPiOL nie zawiera definicji lub wyjaśnienia wskazującego jak należy rozumieć zawarte w art. 6 ust. 2 sformułowanie "zakończenie budowy". Zgodnie ze stanowiskiem doktryny oraz ugruntowaną linią orzecniczą, ustawodawca używając pojęcia "zakończenie budowy" odnosi się przede wszystkim do określonego stanu faktycznego, a nie stanu prawnego. Dla powstania obowiązku podatkowego nie ma zatem znaczenia np. to, czy budynek został wybudowany zgodnie z prawem (w szczególności zgodnie z przepisami ustawy Prawo budowlane) oraz czy w stosunku do niego uzyskane zostały odpowiednie decyzje administracyjne dotyczące przebiegu jego budowy i statusu po jej zakończeniu. Wnioskodawca podkreśla, że zasada ta pozostawałaby aktualna także w odniesieniu do przypadku, w którym budowa byłaby prowadzona w sposób niezgodny z prawem oraz nie została potwierdzona wydaniem stosownych decyzji administracyjnych - np. decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, lecz została faktycznie zakończona. W przypadku takiego budynku obowiązek podatkowy na podstawie art. 6 ust. 2 UPiOL powstałby od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym faktycznie zakończono jego budowę, bez względu na uchybienia formalne w zakresie przebiegu procesu budowlanego oraz braku formalnego potwierdzenia jego zakończenia. Analogicznie, w przypadku budynku, którego budowa prowadzona była zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa, okoliczności formalnoprawne (takie jak np. wydanie decyzji o pozwoleniu na użytkowanie) nie mogą być traktowane jako rozstrzygające o momencie powstania obowiązku podatkowego, gdyż moment ten jest ściśle związany z faktycznym zakończeniem budowy.

Wnioskodawca zauważa, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 12 września 2013 r. (sygn. akt I SA/Kr 1511/12) wskazuje, iż "Niewątpliwie więc data powstania obowiązku podatkowego została odniesiona do pewnego stanu faktycznego nie zaś powiązana z wydaniem decyzji o pozwoleniu na użytkowanie i jej prawomocnością. Nieuzasadnione byłoby więc utożsamianie momentu zakończenia budowy z ostatecznym administracyjnym potwierdzeniem zdolności użytkowej wzniesionego obiektu budowlanego, zapominając o literalnym brzmieniu przepisu art. 6 ust. 2, kładącego nacisk na samo zakończenie budowy a tym samym nieuzasadnione byłoby także abstrahowanie od przyjętej przez ustawodawcę koncepcji i nadanie tego rodzaju decyzji znaczenia konstytutywnego w tym sensie, iżby miała ona określać chwilę zakończenia inwestycji. Przesądzając wyżej omawianą kwestię, zauważyć z kolei należy, iż pojęcie "zakończenie budowy" nie zostało bezpośrednio zdefiniowane przez ustawodawcę, należy zatem przyjąć jego rozumienie wynikające z języka potocznego, jedynie pomocniczo odnosząc się do przepisów Prawa budowlanego, które jako regulujące wyczerpująco kwestie związane z przebiegiem procesu budowlanego we wszystkich jego aspektach jednocześnie są odzwierciedleniem potocznego rozumienia pojęć związanych z procesem budowlanym."

Zdaniem Wnioskodawcy, pierwszeństwo w zakresie oceny czy doszło do "zakończenia budowy" w rozumieniu art. 6 ust 2 UPiOL należy przyznać okolicznościom faktycznym, tj. należy odnieść się do rzeczywistego stanu budynku. Jedynie pomocniczo (uzupełniając) należy natomiast odwołać się do jego statusu formalnoprawnego.

Odnosząc się zatem do okoliczności faktycznych dotyczących stanu budynku należy wskazać, że część powierzchni będącego przedmiotem Wniosku budynku znajduje się obecnie w stanie deweloperskim, tzn. nie zostały na niej zamontowane niezbędne instalacje i urządzenia, a także infrastruktura (szczegółowo przedstawione w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego). Omawiana część powierzchni budynku nie została także, w konsekwencji, odpowiednio przygotowana i zaaranżowana pod kątem przyszłych najemców. Należy podkreślić, że dopóki ta część powierzchni budynku nie zostanie wykończona, nie jest (i nie może być) ona w żaden sposób wykorzystywana/zajmowana i nie jest na niej prowadzona jakakolwiek działalność (zarówno przez Wnioskodawcę jak i przez osoby trzecie). Na obecnym etapie ta część powierzchni budynku wymaga wykonania zaawansowanych prac wykończeniowych, których przeprowadzenie jest konieczne dla umożliwienia korzystania z niej. Zakres i rozmiar tych prac (do wykonania, których Wnioskodawca został zobowiązany w decyzji o pozwoleniu na użytkowanie) powoduje, że na ich wykonanie konieczne jest stworzenie odrębnego projektu budowlanego i uzyskanie decyzji o zatwierdzeniu projektu budowlanego oraz udzieleniu pozwolenia na budowę, a nadto uzyskanie akceptacji konserwatora zabytków. Czynności realizowane w ramach powyższych prac zostały szczegółowo przedstawione w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego.

Zdaniem Wnioskodawcy powyższe okoliczności jednoznacznie wskazują, iż w przypadku przedmiotowego budynku nie można mówić, że względem niego doszło do "zakończenia budowy". Jak bowiem wynika z przedstawionego opisu stanu budynku, obecnie jego część nadal nie może być w żaden sposób wykorzystywana ze względu na konieczność przeprowadzenia istotnych, dalszych prac wykończeniowych, które mają charakter prac budowlanych. Jak już wyżej wskazano, przy ocenie czy doszło do spełnienia przesłanki "zakończenia budowy" w rozumieniu art. 6 ust 2 UPiOL decydującą rolę odgrywają okoliczności faktyczne, a nie formalnoprawne. W odniesieniu do stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem niniejszego Wniosku należy jednak

stwierdzić, że - pomocniczo - również okoliczności formalnoprawne przemawiają za trafnością stanowiska Wnioskodawcy. Należy bowiem podkreślić, że jakkolwiek w stosunku do przedmiotowego budynku wydana została decyzja administracyjna w postaci pozwolenia na użytkowanie budynku, to miała ona w istocie charakter warunkowy, tj. uzależniała możliwość rozpoczęcia użytkowania budynku od zakończenia robót wykończeniowych oraz zawiadomienia Inspektoratu Nadzoru Budowlanego o zakończeniu poszczególnych etapów prac wykończeniowych. A zatem już z samej treści powyższej decyzji jednoznacznie wynika, że nie doszło do zakończenia budowy przedmiotowego budynku, ze względu na konieczność wykonania w nim dodatkowych prac, których wykonanie warunkuje możliwość rozpoczęcia korzystania z części jego powierzchni.

Powyższe wnioski znajdują potwierdzenie w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in.:

w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 1996 r. (sygn. akt SA/Wr 2735/95), w którym wskazano, że w sensie techniczno-budowlanym można mówić o zakończeniu budowy obiektu budowlanego, gdy odpowiada on warunkom, jakie przewiduje ustawa - Prawo budowlane wobec budowy legalnej przy zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy (art. 57 ustawy - Prawo budowlane). Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż obiekt powinien być w takim stanie, by mógł zostać przeprowadzony jego odbiór i można byłoby przekazać go do normalnej eksploatacji i użytkowania.

Wnioskodawca wskazuje również, że w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 września 2016 r. (sygn. III SA/Wa 2376/15), w którym sąd uznał, że: "tak więc istotne jest ustalenie, czy rzeczywiście doszło do zakończenia budowy, a stan ten następuje w momencie zakończenia prac budowlanych. Chodzi więc o stan faktyczny związany z zaprzestaniem prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego. Niewątpliwie okoliczność tę należy powiązać ze spełnieniem warunków, jakie przewiduje w tym zakresie ustawa Prawo budowlane. Niemniej decydujące będzie tu ustalenie, że obiekt znajduje się w takim stanie, że może zostać przeprowadzony jego odbiór i można go przekazać do normalnej eksploatacji i użytkowania. Wypełnienia się stanu faktycznego w ww. zakresie organ upatruje w okolicznościach związanych z wydaniem na rzecz skarżącego decyzji z dnia (...) listopada 2014 r. udzielającej mu warunkowego pozwolenia na użytkowanie budynku użyteczności publicznej. Organ uznał, że jest to okoliczność przesądzająca o tym, że budowa w sprawie skarżącego została zakończona. Zdaniem zaś Sądu tak nie jest, z samej bowiem decyzji wynika, że pozwolenie na użytkowanie budynku wydano pod warunkiem wykonania brakujących okładzin podłogowych oraz brakującej stolarki drzwiowej wewnętrznej."

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2009 r. (sygn. I SA/GI 563/09): "W myśl art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, a więc budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Aby mówić o "istniejącym budynku" musi on spełniać wymogi powołanego wyżej przepisu w tym posiadać instalacje i urządzenia techniczne. Brak tych instalacji i urządzeń w całym budynku oznacza, że budynek taki jeszcze nie istnieje w rozumieniu ustawy podatkowej.

Zdaniem Wnioskodawcy skoro zgodnie z art. 6 ust. 2 ustawy podatkowej warunkiem opodatkowania nowo budowanego budynku jest jego istnienie to tym samym nie podlega podatkowi od nieruchomości budynek w stanie innym niż wynikający z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W rozumieniu przepisu art. 6 ust. 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej budynek istniejący to budynek posiadający instalacje i urządzenia techniczne, zaś istniejąca część budynku to zespół pomieszczeń lub pomieszczenie, wydzielone w budynku stałymi przegrodami budowlanymi, z instalacjami i urządzeniami technicznymi, funkcjonujące niezależnie od reszty budynku, jako samodzielną całość. Istnienie takiej części budynku po zakończeniu jej budowy lub rozpoczęciu użytkowania przed jej ostatecznym wykończeniem wyznacza moment powstania obowiązku podatkowego tylko w stosunku do tej części budynku. Brak instalacji i urządzeń technicznych w nowo budowanym budynku lub jego części oznacza, że budynek taki lub jego część nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed wykończeniem (budynek lub jego części)."

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2017 r. (sygn. II FSK 3694/14), w którym Sąd uznał, że: "(...) przyjęcie przez ustawodawcę w art. 6 ust. 2 PodLokU sformułowania o roku, w którym budowa została zakończona, należy tłumaczyć w taki sposób, który wskazuje na sytuację poprzedzającą uzyskanie decyzji ostatecznej, o której mowa w art. 55 Prawa budowlanego, gdyż użytkowanie budynku musi być poprzedzone zakończeniem budowy. W doktrynie wskazano, że spełnienie warunków, o których mowa w art. 57 ust. 1 i 2 Prawa budowlanego przesądza, iż nastąpiło zakończenie budowy (por. L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, komentarz do art. 6, pkt 3, LEX/el 2012). Tym samym, spełnienie wszystkich warunków wymaganych dla skutecznego złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie uznawane jest za tożsame z chwilą, w której została zakończona budowa budowli albo budynku lub ich części, o której stanowi art. 6 ust. 2 PodLokU"

Podsumowując zatem stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1, należy stwierdzić, że nie doszło do zakończenia budowy przedmiotowego budynku w rozumieniu art. 6 ust. 2 UPiOL. Do zakończenia jego budowy dojdzie natomiast w momencie, kiedy zostaną wykonane wszelkie (tzn. na całej jego powierzchni) prace wykończeniowe, do których Wnioskodawca został zobowiązany w ramach wydanego pozwolenia na użytkowanie budynku.

2. Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku częściowego (tj. etapowego) wykańczania powierzchni budynku, obowiązek podatkowy będzie powstawał etapowo, tj. w stosunku do tej części powierzchni budynku, na której będą znajdować się pomieszczenia, których użytkowanie zostanie rozpoczęte poprzez oddanie ich do używania osobom trzecim (najemcom) przed ostatecznym wykończeniem budynku oraz proporcjonalnie (tj. w stosunku odpowiadającym powierzchni pomieszczenia do powierzchni całego budynku) w odniesieniu do części wspólnych budynku.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku częściowego (tj. etapowego) wykańczania poszczególnych powierzchni, obowiązek podatkowy będzie powstawał etapowo, tj. w stosunku do tej części powierzchni budynku, na której będą znajdować się lokale użytkowe, których użytkowanie zostanie rozpoczęte poprzez oddanie ich do używania osobom trzecim (najemcom).

Rozpoczęcie użytkowania budynku przed jego ostatecznym wykończeniem jako przesłanka powstania obowiązku podatkowego

Drugą z przesłanek - zawartych w art. 6 ust. 2 UPiOL - określających moment powstania

obowiązku podatkowego w stosunku do nowopowstałego budynku jest rozpoczęcie użytkowania budynku (lub jego części) przed jego ostatecznym wykończeniem.

Sformułowanie „rozpoczęcie użytkowania” użyte w art. 6 ust. 2 UPiOL należy rozumieć jako określony stan faktyczny, polegający na używaniu danego przedmiotu w sensie fizycznym, a nie prawnym. Dla wskazania momentu, w którym doszło do „rozpoczęcia użytkowania” istotne jest zatem ustalenie daty rozpoczęcia użytkowania, czyli daty korzystania z rzeczy.

Za prawidłowością powyższego podejścia (tj. przyznania decydującego znaczenia okolicznościom faktycznym, a nie formalnoprawnym) przemawia ugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych, którego przykłady zostały przywołane przez Wnioskodawcę w kontekście analizy przesłanki „zakończenia budowy”.

Rozwijając powyższą argumentację na gruncie przesłanki „rozpoczęcia użytkowania” tytułem przykładu można wskazać m.in.:

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 listopada 2013 r., sygn. (III SA/Po 896/13), w którym sąd uznał, że: „Przepisy prawa podatkowego uzależniają opodatkowanie budynków od określonego stanu faktycznego (zakończenia budowy lub rozpoczęcia użytkowania przed ostatecznym wykończeniem budynków, a nie stanu prawnego (uzyskania prawa do wybudowania lub użytkowania budynków). Wynika to wprost z art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który w zakresie określenia momentu powstania obowiązku podatkowego odwołuje się do zakończenia budowy oraz rozpoczęcia użytkowania budynku lub budowli (lub ich części) przed ich ostatecznym wykończeniem bez względu na to, czy zostały spełnione przesłanki budowy i użytkowania tych obiektów przewidziane w przepisach prawa budowlanego. Powyższe stanowisko jest jednolicie prezentowane zarówno w orzecznictwie sadowo - administracyjnym (...), jak i literaturze przedmiotu, gdzie akcentuje się, że rozpoczęcie użytkowania budynku lub budowli należy rozumieć w znaczeniu potocznym. Nie ma tu żadnego znaczenia to, czy odbyło się to zgodnie z prawem i czy rzeczywiście obiekt nadawał się do wykorzystywania. Rozpoczęcie użytkowania wiąże się więc z określonym stanem faktycznym, a nie prawną możliwością użytkowania obiektu. Przepis art. 6 ust. 2 ustawy nie uzależnia bowiem rozpoczęcia użytkowania obiektu od ewentualnej potrzeby uzyskania stosownych rozstrzygnięć pozwalających na użytkowanie przedmiotu opodatkowania. Jego użytkowanie jest więc okolicznością obiektywna”.

Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2015 r. (sygn. II FSK 2405/13), w którym skład orzekający uznał, że „(...)obowiązek podatkowy może być związany z rozpoczęciem użytkowania budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. W tym przypadku chodzi oczywiście o rozpoczęcie faktycznego użytkowania budynku lub jego części. W takiej sytuacji nie muszą być spełnione warunki uprawniające do użytkowania budynku, o których mowa w art. 54 czy 55 prawa budowlanego.”

Powyższe wnioski znajdują również akceptację w literaturze przedmiotu, m.in. M. Ślifirczyk [w: „Monitor Podatkowy”, Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości 2003 r., nr 1, s. 18] wskazuje iż „(...) Wątpliwości powstają również w przypadku, gdy uzyskano decyzję o pozwoleniu na użytkowanie budynku przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych, a podatnik faktycznie nie użytkuje budynku. Trzeba się zgodzić z tezą, iż z brzmienia przepisów art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wynika, że powstanie obowiązku podatkowego związane może być wyłącznie z faktycznym rozpoczęciem użytkowania budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. Nie znajdują uzasadnienia poglądy dopuszczające powstanie obowiązku podatkowego jedynie z uwagi na

wydanie decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, jeżeli budowa nie została zakończona, a budynek nie jest użytkowany."

Przenosząc powyższe na grunt przedmiotowego Wniosku, należy stwierdzić, że uzyskanie przez Wnioskodawcę (warunkowego) pozwolenia na użytkowanie nie należy traktować jako rozpoczęcia użytkowania w rozumieniu art. 6 ust. 2 UPiOL w odniesieniu do całej powierzchni budynku. Pierwsze oznacza otrzymanie decyzji od organu nadzoru budowlanego po spełnieniu określonych warunków i złożeniu wniosku. Rozpoczęcie użytkowania dotyczy natomiast stanu faktycznego. Jak wykazano powyżej, możliwa jest sytuacja, w której wobec budynku wydane zostanie pozwolenie na użytkowanie, a jego użytkowanie rozpocznie się dopiero po pewnym czasie lub też gdy obiekt będzie faktycznie użytkowany przed uzyskaniem takiego pozwolenia.

Jak wskazuje Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, część powierzchni budynku nie jest obecnie w żaden sposób wykorzystywana/zajmowana i nie jest na niej prowadzona jakakolwiek działalność (zarówno przez Wnioskodawcę jak i przez osoby trzecie). Innymi słowy, Wnioskodawca (ani żadne osoby trzecie) nie rozpoczęły jeszcze w żaden sposób użytkowania tej części przedmiotowego budynku.

Należy także podkreślić, że momentu rozpoczęcia użytkowania przedmiotowej powierzchni budynku nie można utożsamiać z momentem zawarcia umowy najmu lokalu z danym najemcą. Jak bowiem szczegółowo przedstawiono w opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, pomiędzy momentem zawarcia umowy najmu a rozpoczęciem użytkowania danego lokalu na danej powierzchni wykonywany jest szereg prac budowlanych mających na celu wyodrębnienie lokalu z powierzchni oraz montaż instalacji, urządzeń i infrastruktury. Jak już wyżej wykazano, weryfikacji spełnienia przesłanki "rozpoczęcia użytkowania" należy dokonywać z perspektywy faktycznego/rzeczywistego rozpoczęcia użytkowania, a nie z punktu widzenia formalnego. Z tego względu nie można przyjąć, że do "rozpoczęcia użytkowania" dochodzi już w momencie zawarcia umowy najmu, choćby ze względu na to, że - de facto - w tym momencie lokal będący przedmiotem umowy najmu jeszcze nie istnieje, a więc tym bardziej nie jest możliwe jego użytkowanie.

W związku z powyższym, również druga przesłanka z art. 6 ust. 2 UPiOL (tj. "rozpoczęcie użytkowania części budynku przed jego ostatecznym zakończeniem") nie została spełniona w odniesieniu do części powierzchni budynku będącej przedmiotem Wniosku (tj. części powierzchni niewykończonej).

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. UPiOL nie zawiera definicji części budynku, w związku z tym należy posłużyć się jej potocznym rozumieniem, w świetle którego "część budynku" to część obiektu spełniającego definicję budynku jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z braku regulacji ustawowych w tym zakresie nie można stawiać wymogów, aby taka część była w jakiś szczególny sposób wydzielona z całego budynku. Odnosi się to zarówno do wyodrębnienia fizycznego - np. za pomocą ścian czy jako samodzielnego lokalu mieszkalnego lub odrębnej kondygnacji budynku, jak i wyodrębnienia prawnego - czyli że musi stanowić odrębną nieruchomość jako samoistny przedmiot własności i innych praw rzeczowych. Należy więc uznać, że potencjalnie każdy fragment powierzchni budynku może stanowić część podlegającą opodatkowaniu jako odrębny przedmiot podatku od nieruchomości.

Zgodnie z art. 6 ust. 2 UPiOL jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została

zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Literalne brzmienie zacytowanych przepisów art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 6 ust. 2 jednoznacznie wskazuje zatem, że w sytuacji gdy obowiązek podatkowy w odniesieniu do budynku powstaje w związku z rozpoczęciem jego użytkowania przed ostatecznym wykończeniem, obowiązek taki może powstawać etapowo, w odniesieniu do części takiego budynku, w stosunku do których rozpoczęto ich użytkowanie. Zatem z powyższych przepisów jednoznacznie wynika, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości może być zarówno budynek, jak i jego część.

Za prawidłowością takiego stanowiska przemawia logika całości ustawy podatkowej jak i jej wykładnia systemowa wewnętrzna.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości mogą podlegać również części budynków. W art. 6 ust. 2 UPiOL przesłanka zaistnienia części budynku koresponduje z zakończeniem treści tego przepisu, które również mówi o możliwości rozpoczęcia użytkowania części budynku. W związku z powyższym, nie ulega wątpliwości, że UPiOL dopuszcza powstanie obowiązku podatkowego tylko w stosunku do faktycznie użytkowanej części budynku.

Jako dodatkowy argument należy także wskazać, że możliwość wcześniejszego (tzn. przed zakończeniem budowy) opodatkowania budynku stanowi wyjątek od reguły ogólnej, w związku z czym za niedopuszczalną należałoby uznać rozszerzającą wykładnię niekorzystną w tym zakresie dla podatnika (powyższe podziela m.in. Radzikowski Krzysztof, w: Glosa do wyroku WSA z dnia 2 grudnia 2009 r., I SA/GI 563/09 Opublikowano: FK 2011/5/65-75.)

Zdaniem Wnioskodawcy opodatkowane przed zakończeniem budowy, ze względu na rozpoczęcie ich faktycznego użytkowania, mogą być tylko te części budynku, w stosunku do których faktycznie rozpoczęto ich wykorzystywanie. Nie podlegają zatem opodatkowaniu te części budynku, które nadal nie zostały ostatecznie wykończone oraz nie rozpoczęto korzystania z nich.

Taki sposób rozumienia art. 6 ust. 2 UPiOL znajduje także uzasadnienie na gruncie wykładni systemowej wewnętrznej UPiOL. Przede wszystkim należy stwierdzić, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 UPiOL część budynku stanowi samoistny przedmiot opodatkowania na równi z całością budynku. Końcowy fragment art. 6 ust. 2 UPiOL, jako regulacja ustanawiająca obowiązek podatkowy w aspekcie czasu (momentu) jego powstania, ma zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy ów obowiązek nie powstał wcześniej (dany obiekt musi pozostawać jeszcze nieukończony). Dopiero zaś z momentem powstania obowiązku podatkowego obiekt ten staje się przedmiotem opodatkowania. Jeżeli powstanie obowiązku podatkowego jest uwarunkowane przesłanką rozpoczęcia użytkowania, to zakres obowiązku podatkowego jest ograniczony zakresem przedmiotowym tej przesłanki. Skoro obejmuje ona część budynku, to należy uznać, że zgodnie z art. 6 ust. 2 UPiOL tylko część budynku „istnieje” jako przedmiot opodatkowania. Budowa pozostałych części budynku jest jeszcze niezakończona, a zatem nie są one objęte żadną z okoliczności, z którą analizowany przepis wiąże powstanie obowiązku podatkowego.

Wnioskodawca uważa, że nałożenie obowiązku podatkowego na cały budynek (tj. w zakresie przekraczającym zakres przesłanki, z którą ten obowiązek się wiąże) wymagałoby wyraźnego przepisu prawa. Trzeba by wówczas przyjąć, że użytkowanie części budynku stanowi w rozumieniu art. 6 ust. 2 UPiOL użytkowanie budynku jako takiego (całości), a precyzyjnie: użytkowanie choćby niewielkiej części budynku uzasadnia twierdzenie, że

mamy do czynienia z użytkowaniem wszystkich (w tym jeszcze ostatecznie niewykończonych) części budynku i z tego powodu wszystkie one „istnieją” także jako przedmiot opodatkowania. Takie podejście należy uznać za niedopuszczalne i stojące w sprzeczności z literalnym brzmieniem cytowanego przepisu oraz przedstawionymi zasadami wykładni prawa podatkowego.

Przenosząc powyższe na grunt sprawy będącej przedmiotem Wniosku, należy stwierdzić, że w przypadku częściowego (tj. etapowego) wykańczania poszczególnych części powierzchni budynku, obowiązek podatkowy będzie powstawał etapowo, tj. w stosunku do tej części powierzchni budynku, na której będą znajdować się wykończone lokale, które zostaną oddane do używania osobom trzecim (najemcom). Wówczas bowiem - w odniesieniu do takich części budynku (tj. lokali) - spełniona zostanie przesłanka rozpoczęcia ich użytkowania przed ostatecznym wykończeniem (całego) budynku.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in.:

W wyroku WSA w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2009 r. (sygn. I SA/GI 563/09) skład orzekający uznał, że: "(...) Rozpoczęcie użytkowania części budowanego budynku nie oznacza obowiązku opodatkowania całego budynku lecz jedynie tej części co do której budowa została zakończona albo której użytkowanie rozpoczęto przed jej ostatecznym wykończeniem. Wynika to wprost z treści art. 6 ust. 2 ustawy podatkowej skoro przepis ten przewiduje, że okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy to nie tylko istnienie budynku lecz również jego części albo też rozpoczęcie użytkowania budynku lub jego części przed ich wykończeniem. Zwrot "ostateczne wykończenie" dotyczy całego budynku jak i jego części. Można bowiem rozpocząć użytkowanie całego budynku przed jego wykończeniem jak i części budynku przed jej ostatecznym wykończeniem. Użytkować można cały budynek (obiekt budowlany) jak i jego część (część obiektu budowlanego). O ile ustawodawca wiązałby powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do całego budowanego na nowo budynku, w sytuacji zakończenia budowy lub rozpoczęcia użytkowania tylko jego części, to niewątpliwie nie wskazałby jako okoliczność, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy istnienia części budynku i możliwość jej opodatkowania. Opodatkowaniu podlega budynek lub jego część (art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej), a nie jedynie budynek."

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2012 roku, (sygn. II FSK 2444/10), Sąd wskazał, że nie można podzielić wykładni art. 6 ust. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych co do tego, że związanie z prowadzoną działalnością gospodarczą nawet części budynku i rozpoczęcie jego użytkowania tylko w części powoduje konieczność opodatkowania jego całości najwyższymi stawkami podatkowymi. Jest to bowiem rozszerzająca wykładnia tych przepisów. Z art. 6 ust. 2 ustawy nie wynika bowiem, że związanie tylko części budynku z prowadzona działalnością gospodarczą wywołuje obowiązek podatkowy jego opodatkowania najwyższą stawką podatkowa na całości.

Podsumowując, zdaniem Wnioskodawcy, w zakresie pytania nr 2, za prawidłowe należy uznać stanowisko, zgodnie z którym w przypadku częściowego (tj. etapowego) wykańczania poszczególnych powierzchni, obowiązek podatkowy będzie powstawał etapowo, tj. w stosunku do tej części powierzchni budynku, na której będą znajdować się pomieszczenia, których użytkowanie zostanie rozpoczęte poprzez oddanie ich do używania osobom trzecim (najemcom) przed zakończeniem budowy (całości) budynku

3. Zdaniem Wnioskodawcy, w odniesieniu do miejsc postojowych w garażu podziemnym, obowiązek podatkowy powstanie w momencie tożsamym z momentem powstania obowiązku podatkowego w stosunku do lokali użytkowych, do których dane miejsca postojowe są przyporządkowane, tj. w momencie rozpoczęcia użytkowania lokali poprzez oddanie ich do używania osobom trzecim (najemcom) przed ostatecznym wykończeniem budynku.

Zdaniem Wnioskodawcy, w odniesieniu do miejsc postojowych w garażu podziemnym, obowiązek podatkowy powstanie w momencie tożsamym z momentem powstania obowiązku podatkowego w stosunku do lokali użytkowych, do których dane miejsca postojowe są przyporządkowane, tj. w momencie rozpoczęcia użytkowania lokali poprzez oddanie ich do używania osobom trzecim (najemcom) przed ostatecznym wykończeniem budynku.

Jak bowiem szczegółowo wykazano w uzasadnieniu stanowiska Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1, do momentu wykończenia całej powierzchni budynku nie dojdzie do spełnienia przesłanki "zakończenia budowy" budynku w rozumieniu art. 6 ust. 2 UPiOL, a zatem okolicznością decydującą o opodatkowaniu części jego powierzchni będzie okoliczność "rozpoczęcia użytkowania budynku lub jego części przed jego ostatecznym wykończeniem". Wnioskodawca stwierdza, że do momentu oddania lokali (do których miejsca postojowe są przyporządkowane) do używania osobom trzecim (najemcom), nie będą one w żaden sposób wykorzystywane przez Wnioskodawcę lub osoby trzecie, a w związku z tym, obowiązek podatkowy w odniesieniu do miejsc postojowych (stanowiących część budynku) powstanie 1 stycznia roku następującego po roku, w którym rozpoczęte zostanie ich użytkowanie.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył co następuje:

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej 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. W razie negatywnej oceny stanowiska Wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. **Wobec powyższego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku.** Obowiązkiem przedstawienia wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia prawnego) ustawodawca obciążył

wnioskodawcę, co oznacza, że wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jaki należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji indywidualnej.

Dokonując wykładni przepisów prawa objętych wnioskiem o wydanie interpretacji organ podatkowy wskazuje, że powstanie obowiązku podatkowego i zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości normuje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (Dz. U. z 2017 poz. 1785 ze zm., dalej u.p.o.l.).

Zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. *„Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku”*.

Stosownie do treści art. 6 ust. 2 u.p.o.l. *„Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.”*

Z brzmienia art. 6 ust 2 u.p.o.l. 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 u.p.o.l. stanowiąc o okolicznościach, od których uzależniony jest obowiązek podatkowy używa terminu „zakończenia budowy”.

W związku z tym, że pojęcie „zakończenie budowy” nie zostało wyjaśnione na gruncie u.p.o.l. zasadne jest w pierwszej kolejności dokonanie wykładni językowej tego pojęcia. Zgodnie z Uniwersalnym Słownikiem języka polskiego pod red. prof. Stanisława Dubisza, Wydawnictwo Naukowe PWN, 2008 r., str. 340, „budowa” to „wznoszenie obiektu budowlanego; budowanie (...)”. Natomiast „zakończyć to „doprowadzić (doprowadzać) coś do końca, do jakiegoś wyniku; skończyć, ukończyć (...)” (op. cit., str. 803). Wykładnia językowa tego pojęcia pozwala zatem z całą stanowczością uznać, iż poprzez „zakończenie budowy” rozumie się ukończenie prac związanych wyłącznie ze „wznoszeniem obiektu budowlanego”. **Zatem jeżeli w wyniku prowadzenia prac budowlanych powstanie obiekt budowlany to budowę należy uznać za zakończoną.** Potwierdzenie wykładni językowej stanowi również wykładnia systemowa zewnętrzna tj. przepisy ustawy Prawo budowlane z dnia 7 lipca 1994 r. (Dz. U z 2017 r. poz. 1332 ze zm., zwaną dalej: u.p.b.). regulującej działalność polegającą na budowie obiektów budowlanych.

Z art. 54 u.p.b. wynika, że inwestor, który wybudował na podstawie pozwolenia na budowę obiekt budowlany, powinien zawiadomić organ administracji architektoniczno- budowlanej o zakończeniu budowy. Dokumenty niezbędne do załączenia do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego określa art. 57 ust. 1-3 u.p.b.

Zgodnie z ww. przepisem do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego inwestor zobowiązany jest załączyć oryginał dziennika budowy, oświadczenie kierownika budowy o doprowadzeniu do należytego stanu i porządku terenu budowy, oświadczenie kierownika o zgodności wykonania obiektu budowlanego z projektem, warunkami pozwolenia na budowę, przepisami i obowiązującymi polskimi normami.

W komentarzu do art. 6 ustawy o podatku od nieruchomości prof. Leonard Etel wskazuje, że *„Zatem zakończenie budowy nastąpi, gdy obiekt budowlany spełnia przewidziane prawem*

warunki do złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy. Złożenie zawiadomienia nie jest przy tym konieczne do uznania, iż nastąpiło faktyczne zakończenie budowy. Wystarczy, że będą spełnione warunki upoważniające do złożenia tego zawiadomienia” (System Informacji Prawnej Lex).

Podkreślenia również wymaga, iż potwierdzenie stanu faktycznego ukończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego znajdzie odzwierciedlenie w dzienniku budowy, który jest dokumentem przebiegu prac budowlanych. Zgodnie z art. 45 ust. 1 u.p.b. dziennik budowy stanowi urzędowy dokument przebiegu robót budowlanych oraz zdarzeń i okoliczności zachodzących w toku wykonywania robót. Z dziennikiem budowy, który jest dokumentem urzędowym, wiąże się domniemanie prawne prawdziwości zawartych w nim danych (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 23.01.2008 roku, sygn. I SA/Po 1249/07 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 22.05.2014 r., sygn. II SA/Rz 146/14).

Zgodnie z art. 22 pkt 9 u.p.b. do podstawowych obowiązków kierownika budowy należy m.in. zgłoszenie obiektu budowlanego do odbioru odpowiednim wpisem do dziennika budowy. Natomiast, zgodnie z art. 57 ust. 1 u.p.b., dziennik budowy dołącza się do zawiadomienia o zakończeniu budowy lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie. *„Obowiązkiem kierownika budowy jest doprowadzenie do zakończenia realizacji budowy, zarówno w znaczeniu faktycznym, jak i prawnym (art. 22 pkt 9). Kończąc budowę pod względem faktycznym, kierownik budowy ma obowiązek zgłoszenia obiektu budowlanego do odbioru (końcowego), co czyni, dokonując odpowiedniego w tym względzie wpisu do dziennika budowy” (por. Alicja Plucińska- Filipowicz, Kamil Buliński i Tomasz Filipowicz w Komentarzu do art. 22 ustawy Prawo budowlane, System Informacji Prawnej Lex).*

Bogumił Pahl w głosie aprobującej do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8.05.2014 r., sygn. II FSK 1228/12, podkreślił *„(...) zakończenie budowy jest pewnym stanem faktycznym związanym z zaprzestaniem prac nad wznoszeniem obiektu budowlanego. Również w orzecznictwie wskazuje się, że 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 (...). Tym samym powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od momentu faktycznego zakończenia prac związanych ze wznoszeniem budynku i nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do jego użytkowania. Podobnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z dnia 10.03.2006 r., sygn. II OSK 625/05 oraz z dnia 23.01.2008 r., sygn. II FSK 1522/06, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 23.01.2009 r., sygn. III SA/Wa 2010/08 oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 8.01.2009 r., sygn. I SA/GL 781/08.”*

Zgodnie z poglądami doktryny (Robert Dziwiński, Paweł Ziemiński, Komentarz do art. 55 ustawy – Prawo budowlane w: SIP LEX) „Pozwolenie na użytkowanie jest też wymagane, jeżeli inwestor zamierza przystąpić do użytkowania obiektu budowlanego (zamierzenia budowlanego) przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych. Przypadek taki zdarza się dość często, zwłaszcza gdy budowa jest prowadzona tzw. systemem gospodarczym. W takiej sytuacji część obiektu (zamierzenia budowlanego) przeznaczona do użytkowania musi oczywiście być zrealizowana w stanie umożliwiającym właściwe z niej korzystanie. W sytuacji gdy, jest wydawane pozwolenie na użytkowanie budynku w oparciu o art. 55 pkt 3 oraz art. 59 Prawa budowlanego w decyzji organ dokładnie określa jakie prace i w jakim

terminie powinny być wykonane, co potwierdza stanowisko doktryny (Robert Dziwiński, Paweł Ziemiński, Komentarz do art. 59 ustawy – Prawo budowlane w: SIP LEX): „Ustawodawca przewidział także pewne szczególne sytuacje, gdy możliwe jest udzielenie pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego, mimo iż pozostały do wykonania jeszcze pewne roboty budowlane (ust. 2 i 3). Otóż właściwy organ może udzielając takiego pozwolenia określić warunki użytkowania tego obiektu albo uzależnić jego użytkowanie od wykonania, w oznaczonym terminie, określonych robót budowlanych (ust. 2). Zgodnie z zasadą legalności wszelkie warunki określone przez organ muszą wynikać z konkretnego przepisu. Tym samym w decyzji administracyjnej, wydawanej na podstawie omawianego przepisu, muszą być wskazane podstawy prawne warunków użytkowania czy zakresu robót budowlanych.” Komentatorzy wskazują również, że „w przypadku gdy inwestor chce przystąpić do użytkowania obiektu budowlanego przed wykonaniem części robót wykończeniowych (z wyjątkiem instalacji i urządzeń ochrony środowiska, gdyż ich niewykonanie uniemożliwia udzielenie pozwolenia na użytkowanie - ust. 4), a wyniki obowiązkowej kontroli są pozytywne, to organ nadzoru powinien udzielić pozwolenia na użytkowanie. Może też wówczas, ale nie musi, określić termin wykonania pozostałych robót wykończeniowych (ust. 3).”

Zatem, w ocenie organu podatkowego „zakończenie budowy” oznacza zaistnienie stanu faktycznego ukończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego. Konsekwencją „zakończenia budowy” jest powstanie budowli lub budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1) i pkt 2) u.p.o.l., stanowiących przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Ostatni wpis w dzienniku budowy potwierdza zatem wystąpienie okoliczności, o której mowa w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. tj. „*istnienie budowli albo budynku lub ich części*”, co skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego od 1 stycznia roku następnego.

Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż bez znaczenia dla kwestii powstania obowiązku podatkowego jest dokonywanie przez podatnika robót wykończeniowych obiektu lub weryfikowaniu ich przydatności do prowadzenia określonej działalności gospodarczej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 3.10.2012 r., sygn. I SA/OI 418/12, wyjaśnił „*W sytuacji, gdy nastąpiło zakończenie budowy, bez znaczenia na gruncie art. 6 ust. 2 u.p.o.l. pozostaje fakt nieużytkowania budynku ze względu na brak windy. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest bowiem od momentu faktycznego zakończenia prac związanych ze wznoszeniem budynku (...)*”.

Organ podatkowy zauważa, że we wskazanym przez Wnioskodawcę wyroku WSA z dnia 12 września 2013 r. (sygn. akt I SA/Kr 1511/12) Sąd stwierdza, że „*Wydanie decyzji o pozwoleniu na użytkowanie w warunkach art. 55 Prawa budowlanego oznacza zatem deklaratywne stwierdzenie stanu rzeczy z chwili wniesienia przez inwestora wniosku o wydanie pozwolenia na użytkowanie połączonego z obowiązkiem złożenia stosownych oświadczeń kierownika budowy i dowodów zawiadomienia stosownych organów przez inwestora o zakończeniu budowy a wreszcie ze złożeniem dziennika budowy. Skoro bowiem wszystkie opisane warunki muszą zostać spełnione przed wydaniem decyzji o pozwoleniu na użytkowanie to **oczywistym jest, że wydanie decyzji uwzględniającej wniosek potwierdza, że te warunki zostały spełnione a zatem budowa została zakończona w rozumieniu art. 6 ust 2 u.p.o.l.***”

W przedstawionym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym wynika, że rozbudowa, nadbudowa i przebudowa budynku dawnej elektrowni miejskiej wraz z realizacją garażu podziemnego została wykonana na podstawie decyzji X z dnia X roku, znak: X z późniejszymi zmianami. Następnie decyzją Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego z dnia 2016 r. znak: X udzielono pozwolenia na użytkowanie przedmiotowego budynku, który został oddany do użytkowania jako budynek niewykończony (w stanie deweloperskim), a Wnioskodawca został zobowiązany w decyzji o pozwoleniu do zakończenia robót wykończeniowych oraz do zawiadomienia Inspektoratu Nadzoru Budowlanego o zakończeniu poszczególnych etapów prac wykończeniowych.

Organ podatkowy stwierdza, że przedmiotem decyzji PINB z dnia 2016 r. jest istniejący budynek, który został nadbudowany oraz rozbudowany.

Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. *„Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem”*. W analizowanej sprawie przepis ten znajdzie zastosowanie, ponieważ nastąpiła **rozbudowa i nadbudowa**, w wyniku której powstała nowa część istniejącego już budynku. W konsekwencji obowiązek podatkowy z tytułu dodatkowej powierzchni powstanie dopiero od 1 stycznia następującego po roku, w którym zakończono dobudowę lub rozpoczęto użytkowanie nowej powierzchni.

Natomiast w przypadku **przebudowy** budynku, która ma na celu zmianę parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.o.l. *„Jeśli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.”*

Wnioskodawca wskazuje, że decyzją Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego z dnia 2016 roku, X zostało udzielone pozwolenie na użytkowanie przedmiotowego wielolokalowego budynku powstałego w wyniku rozbudowy, nadbudowy i przebudowy budynku przemysłowego dawnej elektrowni miejskiej z dwupoziomowym garażem podziemnym, przy czym budynek został oddany do użytkowania jako budynek niewykończony (w stanie deweloperskim), a **Wnioskodawca został zobowiązany w decyzji o pozwoleniu do zakończenia robót wykończeniowych oraz do zawiadomienia Inspektoratu Nadzoru Budowlanego o zakończeniu poszczególnych etapów prac wykończeniowych.**

W przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym Wnioskodawca wskazuje, że część powierzchni budynku znajduje się obecnie w stanie deweloperskim, tzn. nie zostały na niej zamontowane niezbędne instalacje i urządzenia, a także infrastruktura. Część powierzchni nie została również przygotowana i zaaranżowana pod kątem przyszłych najemców. Wnioskodawca podkreśla, że dopóki ta część budynku nie zostanie wykończona, nie jest (i nie może być) ona w żaden sposób wykorzystana/zajmowana i nie jest na niej prowadzona jakakolwiek działalność (zarówno przez Wnioskodawcę jak i przez osoby trzecie).

W ocenie organu podatkowego oraz według utrwalonego poglądu orzecznictwa sądowo-administracyjnego prace budowlane przy wznoszeniu budynku przy ul. X zostały

zakończone, a zatem budowa została zakończona. Roboty wykończeniowe oraz przystosowanie/zaaranżowanie pomieszczeń pod przyszłych najemców nie powoduje, że konieczne jest „wznowienie” prac budowlanych przy budowie istniejącego już budynku. Podsumowując, przez „zakończenie budowy” do celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości rozumie się zaistnienie stanu faktycznego zaprzestania prac nad wznoszeniem obiektu budowlanego. Zatem uzyskanie pozwolenia na użytkowanie obiektu jest zawsze poprzedzone zakończeniem budowy. Dlatego bez znaczenia w zakresie powstania obowiązku podatkowego jest okoliczność wskazana przez Wnioskodawcę w zdarzeniu przyszłym tj. część budynku nie została odpowiednio przygotowana i zaaranżowana pod kątem przyszłych najemców i wymaga wykonania zaawansowanych prac wykończeniowych.

Organ podatkowy podkreśla, iż zgodnie z art. 55 pkt 3 Prawa budowlanego konieczność uzyskania ostatecznej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie dotyczy sytuacji gdy, ma rozpocząć się użytkowanie obiektu, a nie zostały wykonane wszystkie roboty budowlane. Przyjmując zatem tezę postawioną przez Wnioskodawcę, że rozpoczyna się użytkowanie „części” budynku co do której prace budowlane zostały ukończone, należy stwierdzić, że w rozpatrywanym przypadku roboty budowlane niezbędne do ukończenia budowy nie mają żadnego wpływu na możliwość użytkowania całego budynku. Zatem dla inwestora ukończonym budynkiem był budynek bez wykończonych powierzchni przeznaczonych pod najem. To taki budynek był gotowy do rozpoczęcia działalności gospodarczej tj. działalności polegającej na wynajmie powierzchni.

W stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym Wnioskodawca podkreśla, że część budynku nie została jeszcze wykończona oraz nie zostały na niej wyodrębnione lokale użytkowe. Powierzchnie te są w stanie surowym, tj. znajduje się w nich wyłącznie strop betonowy na górze oraz strop betonowy na dole, nie zostały w nich jeszcze zamontowane żadne instalacje, urządzenia, ani nie posiadają żadnej infrastruktury. Należy jednak podkreślić, że zgodnie z art. 59a ust. 2 pkt 2 lit e Prawa budowlanego obowiązkowa kontrola organu przed wydaniem decyzji w sprawie pozwolenia na użytkowanie obejmuje także sprawdzenie zasadniczych elementów wyposażenia budowlano-instalacyjnego, zapewniających użytkowanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem. W tym przypadku specyfika budynku, który ma wszystkie niezbędne instalacje, jednak w poszczególnych lokalach mają być one podłączone później (zgodnie z życzeniami najemców) nie była przeszkodą do wydania pozwolenia na użytkowanie.

Przenosząc powyższe ustalenia i rozważania na grunt przedmiotowej sprawy należy stwierdzić, że **zakończenie budowy** części budynku dawnej elektrowni miejskiej wraz z realizacją garażu podziemnego, która została rozbudowana, nadbudowana i przebudowana tj. zakończono prace związane ze wznoszeniem tych części budynku - nastąpiło przed uzyskaniem przez Spółkę decyzji Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 2016 r. znak: X, którą udzielono pozwolenia na użytkowanie przedmiotowego budynku.

Organ podatkowy nie zgadza się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, iż do zakończenia budowy dojedzie w momencie wykończenia całej jego powierzchni.

W odniesieniu do pytania drugiego organ podatkowy wskazuje, że stosownie do treści przepisu art. 6 ust. 2 u.p.o.l., jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek

podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym: (1) budowa została zakończona albo (2) w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Zatem nie tylko zakończenie budowy budynku lub budowli powoduje powstanie obowiązku podatkowego w określonym tu terminie, ale również jego rozpoczęcie użytkowania (nawet w części). Prawidłowa wykładnia cytowanego wyżej przepisu prowadzi do wniosku, iż ustawodawca uzależnia powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości od faktu: (1) rozpoczęcia użytkowania budowli albo budynku lub (2) ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. W wyroku NSA II FSK 2664/15 z dnia 23.11.2017 r. Sąd stwierdził „*Należy zatem przyjąć, że nie tylko rozpoczęcie użytkowania całości budowli albo budynku, ale **nawet rozpoczęcie użytkowania ich części, powoduje powstanie obowiązku podatkowego w danym podatku od całości budowli albo budynku. Tak więc rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie powoduje konieczność zapłacenia podatku od nieruchomości od początku następnego roku ustalonego od całego budynku.** Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona, czy przekazana do użytkowania.*” Taki też pogląd należy uznać za dominujący w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1522/06 i sygn. akt II FSK 1520/06; wyrok NSA z dnia 14 listopada 2007 r., sygn. akt II FSK 1245/06; wyrok NSA z 23.11.2017 r. sygn. II FSK 2664/15, wyrok NSA z 5.05.2017 r. sygn. II FSK 1038/15, wyrok NSA z 11.02.2016 sygn. II FSK 3344/13).

Sądy z analizy przywołanego przepisu wnioskuje, że rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze ostatecznie niewykończonego powoduje konieczność zapłacenia podatku, od początku następnego roku, ustalanego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania.

Oczywiście zwracają przy tym uwagę, że w przypadku rozpoczęcia użytkowania części budynku możliwie jest opodatkowanie całości tylko w sytuacji, gdy istnieje reszta przedmiotu opodatkowania. Nie ma jednak znaczenia, z uwagi na obowiązek płacenia podatku, okoliczność, że w budynku trwają jeszcze wykończeniowe prace budowlane, że budynek nie został w całości oddany do użytkowania. Ważne dla sądów jest to, że spełnione są dwa kryteria decydujące o powstaniu obowiązku podatkowego – istnieje budynek oraz rozpoczęto jego użytkowanie przed zakończeniem budowy. Po spełnieniu tych kryteriów przedmiotem podatku jest cały budynek (powierzchnia użytkowa wszystkich kondygnacji).

Dalej w ocenie Sądu „***ta okoliczność faktyczna (rozpoczęcie użytkowania) budynku powoduje powstanie obowiązku podatkowego co do całości budynku, a nie tylko tej jego części, która została już wykończona.** Dotyczy to także budowli oraz części budynku, które mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a nie każda część budynku może być przedmiotem samodzielnego opodatkowania tym podatkiem.*”

Ustawa o podatku od nieruchomości nie definiuje pojęcia "nieruchomości", w związku z tym należy sięgnąć do definicji tego pojęcia zawartej w prawie cywilnym. Zgodnie z art. 46 § 1 Kodeksu Cywilnego nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W praktyce owymi częściami budynków stanowiącymi odrębny i od budynku i od nieruchomości gruntowej nieruchomościami są lokale mieszkalne oraz inne lokale, ponieważ właśnie one na podstawie przepisów szczególnych (ustawa z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali – (tj. Dz. U z 2015 poz.1892 ze zm.) mogą stanowić

przedmiot odrębnej własności. W związku z tym, w takiej perspektywie należy definiować pojęcie części budynku, o której jest mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca określił dwa momenty powstania obowiązku podatkowego:

- 1) dla budynków (budowli) istniejących - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniającego jego powstanie;
- 2) dla budynków (budowli) lub ich części nowo powstałych – od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie przedmiotu opodatkowania (budynku lub budowli) przed ostatecznym wykończeniem.

Wskazane powyżej sposoby powstania obowiązku podatkowego nie mogą być w żaden sposób utożsamiane. Czym innym jest bowiem powstanie obowiązku podatkowego wskutek nabycia już istniejącego budynku i czym innym jego wybudowanie (dobudowanie, nadbudowanie).

W przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym Wnioskodawca wskazuje, że budynek dawnej elektrowni miejskiej został rozbudowany, nadbudowany i przebudowany wraz z garażem podziemnym na podstawie decyzji Prezydenta Miasta Szczecina z dnia X znak: X z późn. zmianami.

Zdaniem organu podatkowego w przedstawionym stanie faktycznym, nastąpiło rozbudowanie, nadbudowanie i przebudowanie **już istniejącego budynku** dawnej elektrowni miejskiej, w wyniku czego zmianie uległa powierzchnia już istniejącego budynku (przebudowa) oraz powstanie nowych powierzchni użytkowych (dobudowanie, nadbudowa, rozbudowanie).

Mając powyższe na uwadze, w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym, zarówno rozbudowana, jak i nadbudowana część budynków będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l - od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. Natomiast zmiana powierzchni powstała w wyniku przebudowy istniejącego budynku będzie podlegała opodatkowaniu zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.o.l.

Przepis art. 6 ust. 3 u.p.o.l. stanowi, że *„Jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.”*

Podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w prawomocnym wyroku z dnia 15 maja 2012 r. sygn. akt I SA/Łd 449/12, gdzie stwierdził, że *„jeśli budynek nie jest podzielony na lokale stanowiące przedmiot odrębnej własności, a z taką sytuacją mamy do czynienia w tej sprawie, **to rozpoczęcie użytkowania części tego budynku, mimo niezakończonych budowy będzie rodziło powstanie obowiązku podatkowego co do całości budynku.** Taka sama sytuacja zachodzi wówczas, gdy właściciel przystępuje do rozpoczęcia użytkowania części lokalu, stanowiącego odrębną własność, mimo niezakończenia budowy. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy dotyczy również całości owego lokalu, który stanowi część budynku w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.”*

Następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 października 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 472/17 prezentuje pogląd, „*że rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze ostatecznie niewykończonego powoduje konieczność zapłacenia podatku, od początku następnego roku, ustalanego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania. Nie ma znaczenia, z uwagi na obowiązek płacenia podatku, okoliczność, że w budynku trwają jeszcze wykończeniowe prace budowlane i budynek nie został w całości oddany do użytkowania.*” Dodatkowo WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 4 grudnia 2014 r., sygn. akt I SA/GI 608/14, stwierdził, iż „*rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze ostatecznie niewykończonego powoduje konieczność zapłacenia podatku od początku następnego roku od całego budynku i nie zmienia tego fakt, że podmiot dokonuje etapami wykończenia poszczególnych kondygnacji budynku.*”

Jak wskazuje prof. Leonard Etel z art. 6 ust. 2 wynika, „*że rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie powoduje konieczność zapłacenia podatku, od początku następnego roku, ustalanego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania. Nie zmienia tego fakt, iż właściciel np. ma zamiar zajmować przez kilka następnych lat wyłącznie parter, z powodu niewykończenia reszty budynku. Piętra nieużytkowane też podlegają opodatkowaniu*” (Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, 2.wydanie, Warszawa 2005).

Sądy uzasadniając prawidłowość swojego stanowiska w omawianym zakresie podkreślają, że podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym. Uzależniony jest od wartości majątku, a nie od przychodu, który ten majątek generuje, czy też od powierzchni rzeczywiście wykorzystywanej.

W sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji ze stanu faktycznego podanego przez Wnioskodawcę nie wynika, żeby organ nadzoru budowlanego w jakichkolwiek sposób ograniczył możliwość korzystania z budynku do niektórych pięter czy pomieszczeń. Wydając pozwolenie na użytkowanie organ nadzoru budowlanego uznał zatem, że jest możliwe korzystanie z wszystkich pięter czy pomieszczeń budynku a do wykonania pozostały prace wykończeniowe.

Z tego względu organ podatkowy nie może zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, iż obowiązek podatkowy będzie powstawał etapowo tj. w stosunku do tej części powierzchni budynku, na której będą znajdować się wykończone lokale, które zostaną oddane do użytkowania osobom trzecim (najemcom).

Zdaniem organu podatkowego obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstanie zarówno od nadbudowanej i dobudowanej części budynku – od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem a od pozostałej przebudowanej powierzchni istniejącego budynku – od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniającego jego powstanie.

W zakresie trzeciego pytania zauważyć należy, że w odniesieniu do miejsc postojowych w garażu podziemnym, obowiązek podatkowy powstanie w momencie tożsamym z momentem zakończenia budowy budynku, który **został przebudowany**, nadbudowany

i rozbudowany w celu prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wynajmu pomieszczeń biurowych. Należy wskazać, że powstanie obowiązku podatkowego nie jest uzależnione od rozpoczęcia użytkowania lokali użytkowych, do których dane miejsca postojowe są przyporządkowane, tj poprzez oddanie ich do używania osobom trzecim przed ich ostatecznym wykończeniem.

Zdaniem organu podatkowego obowiązek podatkowy w stosunku do hal garażowych stanowiących dwupoziomowy garaż podziemny w istniejącym budynku dawnej elektrowni miejskiej, zmiana opodatkowania nastąpi w przypadku zaistnienia zmiany mającej wpływ na wysokość opodatkowania - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, czyli zgodnie z art. 6 ust. 3.

Podsumowując należy wskazać, że podjęte przez Spółkę działania związane z przebudową, rozbudową i nadbudową budynku dawnej elektrowni miejskiej skutkują powstaniem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości i obligują Spółkę do zadeklarowania przedmiotowej nieruchomości zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l oraz zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.o.l.

Wobec powyższego, opierając się na przedstawionym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym organ podatkowy stoi na stanowisku, iż obowiązek podatkowy powstaje w **momencie zakończenia budowy** w stosunku do rozbudowanej i nadbudowanej nowej części istniejącego już budynku od roku następnego, natomiast od części przebudowanej od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła zmiana mająca wpływ na wysokość opodatkowania zmienionej powierzchni użytkowej.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego/zdarzenie przyszłego 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 Wnioskodawcy prawo wniesienia skargi (w 2 egz.) do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji za pośrednictwem Prezydenta Miasta Szczecin.

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) A/a