

Konstantynów Łódzki, dnia 20 listopada 2019 roku

F-B.3120.114.2019.EK

## INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA

Działając na podstawie art. 13 § 1 pkt 1, art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 22 sierpnia 2019 roku o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości w zakresie:

- zastosowania stawki podatku od nieruchomości, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit e) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, do części budynku, będącego własnością przedsiębiorcy, użyczonej do wyłącznego korzystania stowarzyszeniu, które nie prowadzi działalności gospodarczej – **jest nieprawidłowe**.

## UZASADNIENIE

W dniu 22 sierpnia 2019 roku do Burmistrza Konstanyńowa Łódzkiego wpłynął wniosek

o wydanie interpretacji indywidualnej, dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie zastosowania stawki podatku od nieruchomości, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (dalej „uopiol”) do części budynku stanowiącego własność przedsiębiorcy, a użyczonej do wyłącznego korzystania przez stowarzyszenie nieprowadzące działalności gospodarczej.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:**

Wnioskodawca jest osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, wpisaną do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Jest podatnikiem podatku od nieruchomości, którego przedmiotem jest nieruchomość położona w

zabudowana budynkiem o powierzchni

Działalność gospodarczą wnioskodawca prowadzi w opisaney wyżej nieruchomości. Początkowo podatnik zajmował tę nieruchomość w całości na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, a obecnie tylko w części. Z tej przyczyny organ podatkowy stosował do tej nieruchomości stawki podatkowe zarezerwowane dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 uopiol).

W dniu 2 sierpnia 2016 roku, na podstawie art. 40a ust. 1 ustawy z dnia 7 kwietnia 1989 roku – Prawo o stowarzyszeniach, powstało stowarzyszenie zwykłe – Stowarzyszenie o charakterze

Lokal pod siedzibę stowarzyszenia, o powierzchni został stowarzyszeniu użyczony przez wnioskodawcę.

Użyczający, oddając przedmiotowy lokal, zastrzegł, że oddaje ten lokal w użyczenie na działalność statutową stowarzyszenia, z wyłączeniem możliwości prowadzenia działalności gospodarczej.

W dniu w wyniku przekształcenia opisanego wyżej stowarzyszenia zwykłego, powstało stowarzyszenie – Stowarzyszenie o charakterze

Stowarzyszenie to, po przekształceniu, w dalszym ciągu użyczało od wnioskodawcy wyżej opisaną część budynku posadowionego na nieruchomości

Z informacji znajdujących się w Krajowym Rejestrze Sądowym wynika, że przedmiotowe stowarzyszenie nie jest organizacją pożytku publicznego i nie prowadzi działalności pożytku publicznego.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:**

*Czy użyczenie części budynku zlokalizowanego w stowarzyszeniu, które nie prowadzi działalności gospodarczej, do wyłącznego korzystania przez to stowarzyszenie części budynku, powoduje, że do tej części budynku zastosowanie winna mieć, w szczególności w przypadku ustalania*

zobowiązań w przyszłości, stawka podatku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych?

**Zdaniem Wnioskodawcy:**

Zmiana przeznaczenia części budynku położonego przy ul. ... stanowi zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania ustalanego zgodnie z uopiol. W wyniku użyczenia części budynku stowarzyszeniu na potrzeby realizacji działań statutowych z wyłączeniem prowadzenia działalności gospodarczej, ta część budynku winna być zaliczana do budynków lub ich części „pozostałych w tych zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego”, a nie do „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Pełnomocnik wnioskodawcy wskazał jednocześnie, że podatnik jest osobą fizyczną, przedsiębiorcą i przytoczył fragment komentarza do art. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych autorstwa L. Etela, w którym wskazuje się, że nie w każdym przypadku posiadania nieruchomości przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, należące do niej nieruchomości winny być opodatkowywane według najwyższych stawek. Z powyższego poglądu wywnioskował, że z części nieruchomości zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej wnioskodawca powinien być opodatkowany jak przedsiębiorca, a z części użyczonej stowarzyszeniu jak osoba fizyczna, gdzie winna znaleźć zastosowanie stawka wskazana w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) uopiol.

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

Analiza zapytania Wnioskodawcy wskazuje, iż w celu dokonania właściwej interpretacji prawa podatkowego, to jest przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w kontekście przedstawionego stanu faktycznego, należy ustalić, czy sposób wykorzystywania nieruchomości znajdującej się we własności wnioskodawcy, prowadzącego działalność gospodarczą, gdzie nieruchomość ta zajmowana jest na cele prowadzonej działalności gospodarczej, przez użyczenie części budynku znajdującego się na nieruchomości stowarzyszeniu na cele jego działalności statutowej, skutkuje zmianą wysokości stawki podatkowej na stawkę obniżoną w stosunku do stawki za części budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W ocenie organu podatkowego, podzielającego pogląd wyrażony w wyroku NSA z 18 lipca 2012 roku, II FSK 32/11, nieruchomości staje się elementem przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub można ją uznać za związaną z tym przedsiębiorstwem, jeżeli w jakikolwiek sposób jest wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej (nie jest przy tym objęta podatkiem rolnym albo leśnym) lub – biorąc pod uwagę cechy faktyczne tej nieruchomości i rodzaj prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej – może być wykorzystana wprost na ten cel. Ujęcie nieruchomości w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, czy dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, albo też zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości, przesądza o jej gospodarczym przeznaczeniu. Jednakże nie są to jedyne kryteria decydujące o takiej kwalifikacji np. gruntu czy też budynku. Do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone winny być również te grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej powoduje, że mogą być one wykorzystywane na ten cel.

Podzielając przytoczony we wniosku pogląd L. Etela organ podatkowy przyjmuje, że warunków powyższych nie spełnia nieruchomość (budynek czy też grunt) przeznaczony wyłącznie na realizację niegospodarczych osobistych celów życiowych podatnika.

W myśl art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 uopiol o tym, czy nieruchomość podlega opodatkowaniu stawkami podatkowymi w podwyższonej wysokości decyduje nie tylko fakt posiadania jej przez podmiot posiadający status przedsiębiorcy. Kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy przedmiotowa nieruchomość jest związana z działalnością gospodarczą prowadzoną przez wnioskodawcę.

Należało zatem zbadać, czy w świetle kryteriów przedstawionych w ramach wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 uopiol można uznać, że istnieje więź pomiędzy daną działalnością gospodarczą prowadzoną przez wnioskodawcę a nieruchomością podlegającą opodatkowaniu. Dopiero te ustalenia faktyczne umożliwią ocenę, czy nieruchomość podlega opodatkowaniu stawkami podatkowymi w podwyższonej wysokości. Dla wyniku badania istotne znaczenie ma, czy wnioskodawca wprowadził przedmiotową nieruchomość do ewidencji środków trwałych, czy dokonywano odpisów amortyzacyjnych, czy wliczono w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jakiegokolwiek wydatki na utrzymanie nieruchomości (budynek lub jego części), nakłady remontowe, modernizacyjne w poczet pośrednich lub bezpośrednich kosztów uzyskania przychodów.

Przyjmując, za pełnomocnikiem wnioskodawcy, że przedmiotowa nieruchomość do 2016 roku w całości była zajmowana na potrzeby prowadzonej przez wnioskodawcę działalności gospodarczej, organ podatkowy założył, że odpowiedź na pytania znajdujące się w poprzedzającym akapicie jest twierdząca. Co za tym idzie nieruchomość wraz z budynkami na niej się znajdującymi powinna być opodatkowana według stawki podwyższonej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) uopiol, albowiem cały czas jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jedynie decyzją podatnika część budynku została użyczona podmiotowi, który takiej działalności nie prowadzi.

Zaznaczyć przy tym trzeba, że w przypadku omyłki organu podatkowego w założeniach co do sposobu ewidencjonowania i rozliczania wydatków związanych z nabyciem i utrzymaniem nieruchomości ocena prawidłowości stanowiska wnioskodawcy może ulec zmianie.

Kolejną kwestia wymagająca ustalenia jest wpływ użyczenia części budynku stowarzyszeniu na działalność statutową, niebędącą działalnością gospodarczą, na wysokość stawki podatku od nieruchomości.

W myśl art. 5 ust. 1 pkt 2 uopiol stawki podatku od nieruchomości od budynków lub ich części są zróżnicowane dla budynków:

- a) mieszkalnych,
- b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym,
- d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń,
- e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Ustawodawca w treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) wskazuje na budynki pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego. O tym czy dana organizacja jest organizacją pożytku publicznego oraz jakiego typu działalność jest uznawana za działalność pożytku publicznego, decydują przepisy ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t. j. Dz. U. z 2019 roku, poz. 688). Zgodnie z treścią art. 22 przedmiotowej ustawy status organizacji pożytku publicznego uzyskuje organizacja pozarządowa pod warunkiem prowadzenia działalności wymienionej w art. 20 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 przez

co najmniej 2 lata z chwila wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. Informacje zawarte w Krajowym Rejestrze Sądowym dotyczących Stowarzyszenia o

(...), bezsprzecznie wskazują, że stowarzyszenie to nie uzyskało statusu organizacji pożytku publicznego, a co za tym idzie nie może znaleźć zastosowania do części budynku zajętego przez to stowarzyszenie obniżona stawka podatku z samego faktu, że część ta została mu użyczona.

W kolejnym kroku ustalenia wymagało, czy użyczenie przez przedsiębiorcę części budynku podmiotowi trzeciemu, który nie prowadzi działalności gospodarczej, powoduje, że przestaje być ona zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej i staje się „pozostałym” budynkiem w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) uopiol.

Zarówno w doktrynie, jak i judykaturze przyjmuje się że zajęcie na działalność gospodarczą to zajęcie, gdzie wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc budynki/grunty, na których mają miejsce działania powodujące osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu związanego z działalnością gospodarczą (NSA z dnia 12 kwietnia 2012 r. sygn. akt II FSK 1772/10, z dnia 16 lutego 2006 r. sygn. akt II FSK 301/05, z dnia 3 kwietnia 2015 r. sygn. akt II FSK 606/13, treść orzeczeń dostępna na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Jakkolwiek część powstało z powołanych orzeczeń dotyczy gruntów, to dotyczy ich zajęcia na działalność gospodarczą, a zatem wyrażone tam poglądy należy odnieść do pojęcia "zajęcia" budynku na działalność gospodarczą.

W art. 1 pkt 4 uopiol ustawodawca, definiując pojęcie działalności gospodarczej, odsyła do przepisów ustawy 6 marca 2018 roku – Prawo przedsiębiorców (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 646 z późn. zm.). Zgodnie z art. 3 przedmiotowej ustawy działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą wpisanym do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, co oznacza, że prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 1 uopiol.

Realizacja czynności składających się na wykonywanie działalności gospodarczej nie może być identyfikowana jedynie z przedmiotem działalności wnioskodawcy wpisanym do CEiDG i osiągnięciem z tego tytułu zysku. Uwzględnić bowiem należy, że działania podejmowane przez podatnika mogą mieć różnorodny charakter w zależności od etapu

prowadzonego przedsięwzięcia gospodarczego, a także specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej.

Zgodzić się należy z poglądem wyrażonym w wyroku z dnia 9 kwietnia 2015 roku (sygn. akt I SA/Sz 1222/14), że o prowadzeniu działalności gospodarczej można mówić nie tylko w przypadkach faktycznego wykonywania usług, ale również w odniesieniu do wykonywania czynności pośrednio związanych z działalnością podmiotu, np. działania ukierunkowane na poszukiwanie klientów czy partnerów handlowych, działania reklamowe i marketingowe, remont, rozbudowa, unowocześnienie czy odnowa lokalu, w którym jest lub będzie prowadzona działalność gospodarcza. Owe przykładowe czynności pozostają w ścisłym związku z działalnością gospodarczą ponieważ zmierzają do stworzenia właściwych warunków jej wykonywania i pozwalają na utrzymanie określonych standardów jakościowych i organizacyjnych działalności podmiotu. Działalnością gospodarczą jest zatem nie tylko prowadzenie produkcji, sprzedaż towarów, czy świadczenie usług w budynku, ale też utrzymanie budynku i jego otoczenia w stanie umożliwiającym prawidłowe wykonywanie działalności gospodarczej.

Zaprzestanie wykonywania w części budynku aktywnej, bieżącej działalności usługowej, handlowej lub produkcyjnej, spowodowane okolicznościami obiektywnymi lub tylko decyzją przedsiębiorcy (np.: ograniczenie działalności, remont, ograniczenie kosztów, zmiana sposobu działania) nie może skutkować automatyczną zmianą stawki podatkowej w podatku od nieruchomości.

Ocena istnienia takiej przesłanki (zajęcia na działalność gospodarczą) wymaga każdorazowej wnikliwej analizy całokształtu okoliczności faktycznych sprawy, a w szczególności ustalenia, czy przedsiębiorca w ogóle podejmował jakiegokolwiek czynności dotyczące budynku i czy dane działania mieściły się w granicach wykonywanej przez niego działalności gospodarczej. Konieczne staje się przy tym uwzględnienie charakteru prowadzonej działalności gospodarczej i realizowanego przedsięwzięcia, a także innych okoliczności towarzyszących posiadaniu budynku przez przedsiębiorcę, jak np. zamiar z jakim dany budynek objęto w posiadanie.

Z uwagi na to, że mamy do czynienia z interpretacją podatkową i obowiązkami nałożonymi na Wnioskodawcę wskazać należy, że poszukiwanie takich okoliczności należy ograniczyć do przedstawionego stanu faktycznego we wniosku.

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, że całą nieruchomość została przez niego zajęta na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Z czasem część tej nieruchomości została użyczona stowarzyszeniu na prowadzenie

działalności statutowej. Cały czas jednak pozostaje we własności przedsiębiorcy, który w każdej chwili może zmienić swoją decyzję, co do przeznaczenia budynku.

W ocenie organu podatkowego użyczenie części budynku, w okolicznościach wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji, mieści się w pojęciu działalności gospodarczej, o której mowa w art. 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców. Sam fakt, że aktualnie część budynku znajduje się w posiadaniu zależnym stowarzyszenia, nie wyklucza kwalifikacji budynku jako "zajętego na działalność gospodarczą", o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) uopiol.

Podjęta przez wnioskodawcę decyzja o użyczeniu części budynku na cele statutowe stowarzyszenia nie powoduje, że przestał on spełniać kryteria nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Cały czas znajduje się bowiem w posiadaniu przedsiębiorcy, prowadzona w nim jest działalność gospodarcza, a w części użyczonej dalej może ona być prowadzona. W ocenie organu podatkowego dopiero wyraźne wyłączenie tej części budynku z przedsiębiorstwa wnioskodawcy, wiążące się z zaprzestaniem i rozliczeniem odpisów amortyzacyjnych, niezaliczaniem wydatków związanych z utrzymaniem nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów i wycofaniem z ewidencji środków trwałych, może skutkować przyjęciem, iż ta część budynku nie jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej.

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90 – 434 Łódź, w terminie 30 dni od dnia doręczenia niniejszej interpretacji (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1302 z późn. zm.)).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Burmistrza Konstantynowa Łódzkiego, którego działanie jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miejskiego w Konstantynowie Łódzkim, ul. Zgierska 2, 95 – 050 Konstantynów Łódzki.

BURMISTRZ  
KONSTANTYNÓWA ŁÓDZKIEGO  
*Robert Jakubowski*

Otrzymują:

- 1.
2. a/a.