

**Znak sprawy: PL.310.1.2017**

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Prezydent Olsztyna na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), dalej jako o.p. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 i ust. 2a, art. 2 ust. 1 pkt 1, art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.), dalej jako u.p.o.l.

- 1) uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy opisane w pkt I ppkt 1 co do zastosowania podwyższonej stawki podatku od nieruchomości wyłącznie do gruntu pod budynkiem użytkowym, w którym lokale przeznaczone są do wynajęcia;
- 2) uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy opisane w pkt I ppkt 2 lit. a) co do zastosowania podwyższonej stawki podatku od nieruchomości wyłącznie co do gruntu pod budynkiem użytkowym, w którym lokale przeznaczone są dla administracji osiedlowej
- 3) uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy opisane w pkt I ppkt 2 lit b) co do zastosowania podwyższonej stawki podatku od nieruchomości wyłącznie co do gruntu pod budynkiem użytkowym, w którym – oprócz pomieszczeń do wynajęcia – znajdują się pomieszczenia administracji osiedlowej, pomieszczenia, w których prowadzona jest działalność oświatowa, kulturalna i wychowawcza oraz pomieszczenia Zarządu
- 4) uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy opisane w punkcie II co do zastosowania stawki podatku właściwej dla gruntów pozostałych względem działek gruntu geodezyjnie przypisanych do budynków użytkowych, na których znajdują się m.in. ciągi komunikacyjne kołowe i piesze, tereny zielone, rekreacyjne, parkingi ogólnodostępne, place zabaw.

## UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia . . . . . r., uzupełnionym w dniu . . . . . r. . . . .  
zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie stawek podatku od gruntów.

### **W piśmie przedstawiony został następujący stan faktyczny**

Wnioskodawca prowadzi działalność m.in. w zakresie zarządzania zasobami mieszkaniowymi i użytkowymi oraz zarządzania majątkiem własnym i majątkiem spółdzielców. Majątek Spółdzielni obejmuje:

- 1) Grunt zabudowany wyłącznie budynkami użytkowymi, w których lokale Wnioskodawca przeznacza na wynajem.

Spółdzielnia ustala powierzchnię gruntu, do której mają zastosowanie podwyższone stawki podatku od nieruchomości, na podstawie powierzchni jaką zajmuje budynek użytkowy (powierzchnia zabudowy). Suma powierzchni gruntu pod wszystkimi budynkami użytkowymi stanowi powierzchnię gruntu do opodatkowania podwyższoną stawką podatkową.

- 2) Grunt zabudowany:

- a) budynkami użytkowymi, w których lokale przeznaczone są dla administracji osiedlowej,
- b) budynkami użytkowymi, w których oprócz pomieszczeń do wynajęcia, znajdują się pomieszczenia administracji osiedlowej, pomieszczenia, w których prowadzona jest działalność społeczna, oświatowa i kulturalna oraz pomieszczenia Zarządu

Do gruntu zabudowanego budynkami użytkowymi (powierzchnia zabudowy), w których, znajdują się pomieszczenia administracji osiedlowej, Spółdzielnia stosuje stawki podatku od nieruchomości właściwe dla gruntów pozostałych.

Do gruntu zabudowanego budynkami użytkowymi (powierzchnia zabudowy), w których oprócz pomieszczeń do wynajęcia, znajdują się pomieszczenia administracji osiedlowej, pomieszczenia, w których prowadzona jest działalność społeczna, oświatowa i kulturalna oraz pomieszczenia Zarządu Spółdzielni, ustalana jest proporcja, wynikająca z powierzchni lokali, jaką zajmują poszczególne działalności w budynku.

Grunt przypadający na działalność gospodarczą w formie wynajmu opodatkowany jest podwyższonymi stawkami podatku od nieruchomości. Natomiast grunt przypadający na działalność administracji osiedlowej, działalność społeczną, oświatową i kulturalną oraz działalność Zarządu jest opodatkowany stawkami dla gruntów pozostałych.

- 3) Grunty niezabudowane rozumiane jako działki geodezyjnie wyznaczone, na których obok budynków użytkowych znajdują się również ciągi komunikacyjne kołowe (dojazd do budynków mieszkalnych) i piesze, tereny zielone, rekreacyjne, parkingi ogólnodostępne,

plac zabaw wykorzystywane przez osoby zamieszkujące w budynkach mieszkalnych. Osiedla spółdzielcze były projektowane i budowane kompleksowo. Wszystkie obiekty pomocnicze projektowano dla zaspokojenia potrzeb mieszkańców budynków wielorodzinnych. Działki gruntu przypisane geodezyjnie do budynków użytkowych w przeważającej mierze służą obsłudze budynków mieszkalnych. Od ww. gruntów naliczany jest podatek od nieruchomości według stawki jak od gruntów pozostałych – art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.p.o.l.

**W zaistniałym stanie faktycznym Wnioskodawca zadał pytanie:**

Czy Spółdzielnia stosuje prawidłowe stawki podatku od nieruchomości od ww. gruntów wykazanych w punkcie 1, 2 i 3?

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie , wskazała:

I. Podwyższone stawki podatku od nieruchomości należy zastosować w odniesieniu do gruntu zabudowanego budynkami użytkowymi, w których lokale są przeznaczone do wynajęcia, gruntu zabudowanego budynkami użytkowymi, w których:

- a) lokale przeznaczone są dla administracji osiedlowej,
- b) oprócz pomieszczeń do wynajęcia znajdują się pomieszczenia administracji osiedlowej, pomieszczenia, w których prowadzona jest działalność oświatowa, kulturalna i wychowawcza oraz pomieszczenia Zarządu Spółdzielni. Zdaniem skarżącej powierzchnię gruntu do opodatkowania podwyższonymi stawkami podatku od nieruchomości należy ustalić według powierzchni zabudowy budynkami użytkowymi.

II. Stawki podatku od nieruchomości jak dla gruntów pozostałych mają zastosowanie do gruntów niezabudowanych, na których znajdują się m.in. ciągi komunikacyjne kołowe (dojazd m.in. do budynków mieszkalnych) i piesze, tereny zielone, rekreacyjne, parkingi ogólnodostępne, place zabaw. Tereny są ogólnodostępne, nie są ogrodzone ani wydzielone w żaden inny sposób (poza wydzielonymi parkingami społecznie strzeżonymi). Działki geodezyjne zabudowane budynkami użytkowymi sąsiadują z działkami geodezyjnymi zabudowanymi budynkami mieszkalnymi. Sąsiedztwo budynków mieszkaniowych, w których zamieszkuje blisko 20 tys. osób sprawia, że tereny niezabudowane wykorzystywane są przez mieszkańców m.in. jako dojazdy, przejścia, dojścia, tereny rekreacyjne, miejsca do wypoczynku, miejsca postojowe.

Prezydent Olsztyna w indywidualnej interpretacji z dnia 28.11.2017 r. nr PL.310.1.2017 uznał za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy co do zastosowania:

- 1) podwyższonej stawki podatku od nieruchomości wyłącznie do gruntu pod budynkiem użytkowym, w którym lokale przeznaczone są do wynajęcia;
- 2) podwyższonej stawki podatku od nieruchomości wyłącznie co do gruntu pod budynkiem użytkowym, w którym lokale przeznaczone są dla administracji osiedlowej;

- 3) podwyższonej stawki podatku od nieruchomości wyłącznie co do gruntu pod budynkiem użytkowym, w którym oprócz pomieszczeń do wynajęcia, znajdują się pomieszczenia administracji osiedlowej, pomieszczenia, w których prowadzona jest działalność oświatowa, kulturalna i wychowawcza oraz pomieszczenia Zarządu . ;
- 4) stawki podatku od gruntów pozostałych względem działek gruntu przypisanych geodezyjnie do budynków użytkowych, na których znajdują się m.in. ciągi komunikacyjne kołowe i piesze, tereny zielone, rekreacyjne, parkingi ogólnodostępne, place zabaw.

Prezydent Olsztyna w uzasadnieniu interpretacji indywidualnej ocenił, że wyznaczone geodezyjnie działki gruntu zabudowane wyłącznie budynkami użytkowymi bez względu na przeznaczenie usytuowanych w nich pomieszczeń, na których znajdują się również ciągi komunikacyjne kołowe i piesze, tereny zielone, rekreacyjne, parkingi ogólnodostępne, place zabaw wykorzystywane przez osoby zamieszkujące w budynkach mieszkalnych, podlegają opodatkowaniu stawką właściwą dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. Ponadto organ podatkowy wskazał, że pod pojęciem gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.) ustawodawca rozumie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem (sformułowanym w art. 1a ust. 2a u.p.o.l.) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami; gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) i d) (tj. gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych oraz gruntów niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji); budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania. Dodał, że w przypadku gruntów nie będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą ani nie wykorzystywanych w jakikolwiek sposób do prowadzenia działalności gospodarczej albo gruntów związanych z budynkiem mieszkalnym, zastosowanie znajdzie stawka dla gruntów pozostałych.

Prezydent Olsztyna opierając się na orzeczeniach Sądu Najwyższego (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 9 marca 2017 r., sygn. akt III CZP 69/16, Legalis nr 1569223 wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2004 r. sygn. akt II CK 53/03, Legalis nr 66906), orzeczeniach sądów administracyjnych (wyrok NSA z 15 stycznia 2013 r. sygn. akt II FSK 933/11, Legalis nr 551647) oraz poglądach doktryny prawa podatkowego (B. Pahl, Glosa do wyroku NSA z dnia 15 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 933/11, Lex/el. 2013) uznał, że spółdzielnia mieszkaniowa powinna być kwalifikowana jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Organ interpretacyjny stwierdził, że stan faktyczny przedstawiony we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego i uzupełniony w piśmie z dnia 28 listopada 2017 r., dotyczy de facto jednego rodzaju gruntów, a mianowicie wyznaczonych geodezyjnie działek

gruntu zabudowanych wyłącznie budynkami użytkowymi, na których znajdują się również ciągi komunikacyjne kołowe i pieszce, tereny zielone, rekreacyjne, parkingi ogólnodostępne, place zabaw wykorzystywane przez osoby zamieszkujące w sąsiednich budynkach mieszkalnych, zlokalizowanych na innych działkach. Za bezsporne w sprawie uznał użytkową, niemieszkalną funkcję posadowionego na ww. gruncie budynku. Podkreślił, że cała geodezyjnie wyodrębniona działka gruntu zabudowanego wyłącznie budynkiem użytkowym jest funkcjonalnie związana z realizacją użytkowej, niemieszkalnej funkcji tego budynku. W ocenie Prezydenta Olsztyna nie znajduje normatywnego uzasadnienia w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowanie podwyższoną stawką podatku od nieruchomości wyłącznie gruntu znajdującego się pod budynkiem użytkowym w sytuacji, kiedy cały grunt działki geodezyjnie wyznaczonej należy traktować jako związany z budynkiem użytkowym. Skoro ww. grunt znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy, to winien być opodatkowany stawką właściwą jak dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Na interpretację indywidualną Prezydenta Olsztyna z dnia 28.11.2017 r. . . . . wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, w której wniosła o jej uchylenie w całości oraz zasądzenie od Prezydenta Olsztyna kosztów postępowania sądowego według norm przepisanych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie po rozpoznaniu powyższej skargi wyrokiem z dnia 7 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Ol 70/18 uchylił interpretację Prezydenta Olsztyna z dnia 28.11.2017 r. Ponadto Sąd zobowiązał organ interpretacyjny, aby przy ponownym rozpoznaniu sprawy uwzględnił stanowisko Sądu, że do kwalifikacji prawnopodatkowej gruntu nie wystarczy jego posiadanie przez . . . . . W rzeczywistości związek z działalnością mają te grunty, które są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Nie mają zaś takiego charakteru grunty, które służą zaspokajaniu potrzeb mieszkańców spółdzielni.

W tym miejscu odnotować należy, że w niniejszej sprawie wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny, który rozpoznając skargę kasacyjną Prezydenta Olsztyna uznał, że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie zawarł ocenę prawną sprawy, która została oparta na prawidłowej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. (por. wyrok NSA z dnia 14 października 2020 r. sygn. akt II FSK 1675/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>)

### **Prezydent Olsztyna dokonując ponownej interpretacji zważył co następuje:**

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 2 ust. 1 reguluje zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegają m.in. grunty. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia (art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.). Z kolei przepis art. 5 ust. 1 u.p.o.l. zawiera delegację ustawową przekazując radzie gminy prawo do określania wysokości stawek podatku od nieruchomości zastrzegając jednocześnie maksymalną wysokość tych stawek. I tak, ustawodawca

w pkt 1 lit. a-d powołanego wyżej przepisu określił stawki maksymalne dla gruntów różniące się w zależności od rodzaju gruntów:

- a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków;
- b) pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych;
- c) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego;
- d) niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji (Dz. U. z 2017 r. poz. 1023, 1529 i 1566), i położonych na terenach, dla których miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową, usługową albo zabudowę o przeznaczeniu mieszanym obejmującym wyłącznie te rodzaje zabudowy, jeżeli od dnia wejścia w życie tego planu w odniesieniu do tych gruntów upłynął okres 4 lat, a w tym czasie nie zakończono budowy zgodnie z przepisami prawa budowlanego.

Wskazać należy, że najwyższa stawka podatku od nieruchomości została przewidziana do opodatkowania gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicja gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej została zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Pod tym pojęciem ustawodawca rozumie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem (sformułowanym w art. 1a ust. 2a u.p.o.l.) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami; gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) i d) gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych oraz gruntów niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji); budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 i 1529), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania. Na marginesie wypada dodać, że w przypadku gruntów nie będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą ani nie wykorzystywanych w jakikolwiek sposób do prowadzenia działalności gospodarczej albo gruntów związanych z budynkiem mieszkalnym zastosowanie znajdzie stawka dla gruntów pozostałych.

Na podstawie art. 1a ust.1 pkt 4 u.p.o.l. działalność gospodarcza, to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829, 1948, 1997 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 460 i 819 – ustawa obowiązująca do dnia 29.04.2018 r.), z zastrzeżeniem ust. 2. Zgodnie z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa

oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

To, że celem spółdzielni mieszkaniowej jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin, przez dostarczanie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub domów jednorodzinnych, a także lokali o innym przeznaczeniu (art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych – tekst jednolity Dz.U. z 2013 r. poz. 1222 ze zm., dalej jako u.s.m.), nie oznacza, że nie prowadzi ona działalności gospodarczej. Jednym bowiem z przejawów działalności gospodarczej jest obowiązek zarządzania nieruchomościami stanowiącymi mienie spółdzielni lub nabyte na podstawie ustawy mienie jej członków, na co wskazuje art. 1 ust. 3 powołanej wyżej ustawy. W orzecznictwie przyjmuje się, że działalność w zakresie zarządzania mieniem spółdzielni i mieniem członków spółdzielni może być jedyną działalnością prowadzoną przez niektóre spółdzielnie, zwłaszcza takie, które już nie realizują żadnych nowych inwestycji, a przepis art. 1 ust. 3 u.s.m. czyni ze spółdzielni mieszkaniowej instytucjonalnego zarządcę nieruchomości, który zarządza nieruchomościami swoimi i swoich członków z tytułu obowiązku nałożonego ustawą (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 21 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 1891/08 oraz z dnia 15 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 933/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

W wyroku z dnia 28 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1795/16 NSA dokonał podsumowania orzecznictwa i judykatury odnośnie Spółdzielni jako podmiotu powołanego do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych i jednocześnie mającego status przedsiębiorcy. Z redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. prima facie zdaje się wynikać, że wszystkie budowle znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy z mocy definicji legalnej pomieszczonej w tym przepisie należy uznawać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdyż przewidziane w nim wyjątki dotyczą tylko budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych (poprzez odesłanie do art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l.).

Ustawodawca uzależnił w przepisach u.p.o.l. wysokość stawek podatku od nieruchomości w przypadku gruntów i budynków od sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania. Dodatkowo w przypadku budowli w ogóle zrezygnował z ich opodatkowania jeżeli nie wykazują one związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, na co wskazują sformułowania zamieszczone zarówno w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jak i w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., które wymagają, aby budowle lub ich części związane były z prowadzeniem działalności gospodarczej. O tym, czy dana budowla podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie może decydować sam fakt posiadania jej przez podmiot będący przedsiębiorcą. Istotne jest bowiem także sposób w jaki faktycznie jest wykorzystywana, w tym przede wszystkim do określonej działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorcę.

NSA w wyroku z dnia 10 listopada 2015r., sygn. akt II FSK 2420/13, Legalis nr 1387222 wskazał, że zwrot "grunty związane z budynkami (mieszkalnymi)" nie został wypełniony treścią normatywną. Jednak, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, przez grunty związane

z budynkami mieszkalnymi należy rozumieć nie tylko grunty, na których taki obiekt budowlany został posadowiony, ale również grunty doń przylegające, zapewniające właściwe korzystanie z tego budynku, niezbędną obsługę budynku oraz jego mieszkańców, w tym w zakresie odpowiedniego skomunikowania, zabezpieczenia porządku, rekreacji (np. chodniki, drogi dojazdowe, skwery, place dla dzieci) oraz zaspokojenia innych niezbędnych potrzeb związanych z korzystaniem z powierzchni mieszkaniowej budynku. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 stycznia 2013 r., w sprawie II FSK 933/11 (Legalis nr 551647) wskazał, że w przypadku wyodrębnienia w wielorodzinnym budynku mieszkalnym samodzielnych lokali mieszkalnych, stanowiących odrębne nieruchomości, w rozumieniu art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.) do lokali takich mogą przynależeć, jako ich części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane "pomieszczeniami przynależnymi" (art. 2 ust. 4 ustawy o własności lokali). Podobne funkcje, tj. związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych, mogą spełniać obiekty budowlane (zarówno obiekty małej architektury jak i budowle), położone w obrębie gruntów związanych z budynkiem mieszkalnym, a niestanowiące przynależności konkretnego lokalu mieszkalnego, lecz służące zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych ogółu mieszkańców budynku.

W zakresie związku nieruchomości (gruntu) posiadanego przez przedsiębiorcę z działalnością gospodarczą wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., w sprawie o sygn. akt SK 13/15, który orzekł, że "art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej".

Choć przywołany wyrok TK dotyczył problemu opodatkowania podatkiem od nieruchomości osoby fizycznej jako współposiadacza gruntu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, w literaturze przedmiotu wyrażono pogląd, że ma on także duże znaczenie dla opodatkowania nieruchomości należących do innych podmiotów. Chodzi o podmioty, które co do zasady zostały utworzone w celu prowadzenia działalności gospodarczej, ale część ich majątku z taką działalnością nie jest związana oraz podmioty, które co do zasady nie są przedsiębiorcami, ale w pewnym zakresie mogą wykonywać działalność gospodarczą. (por. Kometarz do art. 1a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w: L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2020, Lex).

Dotychczasowy pogląd orzecznictwa sądowniczo-administracyjnego w zakresie interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. został również zweryfikowany w kolejnym wyroku Trybunału Konstytucyjnego

z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39 /19. W ww. wyroku Trybunał stwierdził, że „art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

W oparciu o wskazane orzeczenie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 4 marca 2021 r. ocenił, że „mimo, że przywołany wyrok zapadł na tle sprawy ze skargi konstytucyjnej osoby fizycznej, w zakresie przyjętej przez Trybunał interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ma on uniwersalne znaczenie. Zawarta w sentencji tego wyroku wypowiedź odnosi się bowiem do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą bez względu na formę prawną” Tym samym w ocenie NSA "związek" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej tego podmiotu. Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane ze związane z tą działalnością. W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie. W każdym przypadku ustalenie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej podmiotu, który prowadzi także inny rodzaj działalności, nie może ograniczać się tylko do wykazania posiadania tych nieruchomości”.

Stanowisko TK wyrażone w wyrokach z dnia 12 grudnia 2017 r. oraz z dnia 24 lutego 2021 r. potwierdza interpretację art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., która została przywołana w omawianych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Omawiany dualizm prawny ma również zastosowanie w odniesieniu do spółdzielni mieszkaniowych. Nie mają związku z działalnością gospodarczą grunty, które służą zaspokajaniu potrzeb mieszkańców. W przedstawionym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym przedmiotem działalności gospodarczej był wynajem lokali użytkowych. A zatem przy ocenie kwalifikacji prawnej gruntu nie można pominąć wskazywanego dualizmu prawnego. Ocena czy jest on związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, czy też nie, musi być powiązana ze sposobem jego wykorzystania. O takim charakterze przesądza choćby najem, czy też inna forma władania gruntami przez najemców lokali użytkowych.

Mając na względzie przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz uwzględniając dorobek orzecznictwa w zakresie statusu spółdzielni mieszkaniowych, charakteru prowadzonej przez nią działalności (podmiotu powołanego do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych i jednocześnie mającego

status przedsiębiorcy) oraz aktualnej interpretacji pojęcia związania z prowadzeniem działalności gospodarczej stwierdzić należy, że tylko część gruntu pod budynkiem użytkowym (odpowiadająca powierzchni zabudowy tego budynku), w którym lokale są przeznaczone: a) na wynajem, b) dla administracji osiedlowej oraz c) oprócz wynajmu - dla administracji osiedlowej, na działalność oświatową, kulturalną i wychowawczą oraz pomieszczenia Zarządu należy kwalifikować, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powyższe oznacza, że w/w grunt winien podlegać opodatkowaniu podwyższoną stawką podatku od nieruchomości, ponieważ wypełnia przesłankę wykorzystywania na działalność gospodarczą. Dzieli on prawnopodatkowy los budynku użytkowego wykorzystywanego w działalności gospodarczej Wnioskodawcy polegającej na najmie znajdujących się w nim pomieszczeń.

Z kolei grunty działek geodezyjnie przypisanych do budynków użytkowych, na których znajdują się m.in. ciągi komunikacyjne kołowe i piesze, tereny zielone, rekreacyjne, parkingi ogólnodostępne, place zabaw winny podlegać opodatkowaniu stawką właściwą dla gruntów pozostałych z uwagi umiejscowienie na tych gruntach obiektów infrastruktury, które służą obsłudze budynków mieszkalnych i zamieszkujących w nich mieszkańców Spółdzielni przez co należy je traktować jako grunty związane z budynkami mieszkalnymi, o których mowa w art. 1a ust. 2a u.p.o.l. Jak bowiem wskazano wyżej „przez grunty związane z budynkami mieszkalnymi, należy rozumieć nie tylko grunty, na których taki obiekt budowlany został posadowiony, ale również grunty doń przylegające zapewniające właściwe korzystanie z tego budynku, niezbędną obsługę budynku oraz jego mieszkańców, w tym w zakresie odpowiedniego skomunikowania, zabezpieczenia porządku, rekreacji oraz zaspokojenia innych niezbędnych potrzeb związanych z korzystaniem z powierzchni mieszkaniowej budynku.

Końcowo odnotowania wymaga, że niniejsza interpretacja przepisów prawa została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy, co oznacza, że w przypadku gdy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

W tym stanie rzeczy orzeczono jak na wstępie.

## **POUCZENIE**

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Urząd Miasta Olsztyna, Plac Jana Pawła II 1, 10-101 Olsztyn albo drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej tutejszego Organu na platformie ePUAP: /urzadmiastaolsztyn/SkrytkaESP.

Termin, o którym mowa wyżej, uważa się za zachowany także wtedy, gdy przed jego upływem strona wniosła skargę wprost do sądu administracyjnego. W takim przypadku sąd ten niezwłocznie przesyła skargę odpowiednio do organu, który wydał zaskarżone rozstrzygnięcie, wydał akt lub podjął inną czynność, będącą przedmiotem skargi (art. 53 § 4 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 14k-14n Ordynacji podatkowej § 1. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 2. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

miasto PREZIDENTA OLSZTYNA

*Anna Węgrawska*  
Zastępca Dyrektora  
Wydziału Podatków i Opłat