



PREZYDENT MIASTA GDAŃSKA

Gdańsk, dnia

r.

WF-II.

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA
PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Gdańska działając na podstawie art. 14 c i 14 j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w związku z art. 1, art. 1a, art. 2, art. 4, art. 5 oraz art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2010 r. 10. Nr 95, poz. 613 ze zm.)

Uznaje

- że stanowisko Wnioskodawcy, w odniesieniu do stanu faktycznego opisanego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia r. w zakresie wyłączeń w definicji powierzchni użytkowej budynku lub jego części
- jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu r. do tut. organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (zwanej dalej upol). Ww. wniosek został przesłany do tut. organu przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy na podstawie art. 170 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - celem załatwienia, zgodnie z właściwością stosownie do art. 14 j § 1 Ordynacji podatkowej, w związku z art. 1 c upol.

Tut. organ podatkowy pismem sygn. z dnia r. wezwał Wnioskodawcę o uzupełnienie brakującej opłaty od wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Wnioskodawca w dniu r. wykonał nałożone nn. wezwaniem zobowiązanie.



PREZYDENT MIASTA GDAŃSKA

Wnioskodawca jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości położonych w przy ul. Na powyższą nieruchomość składają się następujące działki gruntów w obrębie ewid. :

- Nr o pow. m² sklasyfikowane jako inne tereny budowlane symbol „Bi”,
- Nr o pow. m² sklasyfikowane jako inne tereny budowlane symbol „Bi”,
- Nr o pow. m² sklasyfikowane jako inne tereny budowlane symbol „Bi”,
- Nr o pow. m² sklasyfikowane jako inne tereny budowlane symbol „Bi”,
- Nr o pow. m² sklasyfikowane jako tereny przemysłowe symbol „Ba”,

Zgodnie z Krajowym Rejestrem Sądowym Wnioskodawca zarejestrowany jest pod numerem ewidencyjnym KRS 00000. Uprawnionym do samodzielnej reprezentacji spółki, zgodnie z KRS, jest prezes zarządu.

Z opisanego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, że zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Spółka złożyła organowi podatkowemu deklarację na podatek od nieruchomości i wykazała posiadane obiekty budowlane, w tym sporny obiekt usytuowany na działce Nr nabyty na podstawie aktu notarialnego Rep. A Nr z dnia r. W dniu r. została wszczęta kontrola podatkowa w trybie art. 284 § 1 Ordynacji podatkowej, w wyniku której dokonano oględzin obiektów budowlanych znajdujących się na działkach gruntu będących w użytkowaniu wieczystym Wnioskodawcy.

W toku kontroli wykonano pomiar powierzchni użytkowej znajdujących się tam budynków i stwierdzono między innymi, że budynek magazynowy położony na działce nr posiada zaniżoną powierzchnię użytkową, która powinna wynosić 208,60 m² (deklarowano 201,70 m² zaniżono o 6,80 m²). Powierzchnia, którą kontrolujący przyjęli jako zaniżoną obejmowała powierzchnię antresoli znajdującą się wewnątrz wymienionego obiektu.

W związku z powyższym, we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, Wnioskodawca zadał następujące pytanie „czy do definicji co należy rozumieć przez powierzchnię użytkową budynku lub jego części w zakresie wyłączeń należy stosować wykładnię sztywną czy też wykładnię rozszerzającą”.

Zdaniem Wnioskodawcy ustalając dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchnię użytkową budynku lub jego części, należy sięgnąć do definicji zawartych w innych aktach prawnych normujących podatek od nieruchomości (jak w ustawie z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie kodeksu cywilnego), bowiem definicję taką zawiera akt prawny normujący podatek od nieruchomości z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Według Wnioskodawcy, z przepisu art. 1 ww. ustawy z 21 czerwca 2001 r. wynika, że ustawa ta reguluje zasady i formy ochrony praw lokatorów oraz gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy, a zawarta w tej ustawie definicja powierzchni użytkowej (art. 2 ust. 1 pkt 7) zgodnie, z którą pod pojęciem powierzchni użytkowej lokalu należy rozumieć powierzchnię wszystkich pomieszczeń znajdujących się w lokalu z wyłączeniem balkonów, tarasów, antresol itp. nie pokrywa się z definicją powierzchni użytkowej zawartą w akcie prawnym normującym podatek od nieruchomości (ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych). Ponadto Wnioskodawca stoi na stanowisku, że antresola, której powierzchnia nie została wliczona do opodatkowania, nie stanowiła zaniżenia podanej powierzchni opodatkowania, albowiem nie została otoczona ścianami wewnętrznymi. Użycie określenia „powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian budynku” wskazuje na to, że chodzi o powierzchnię poszczególnych lokali, a antresola nie stanowi



PREZYDENT MIASTA GDAŃSKA

lokalu. Tym samym, zdaniem Wnioskodawcy, dokonane obliczenie powierzchni i odprowadzony podatek jest prawidłowy.

Zdaniem Wnioskodawcy ustalając powierzchnię użytkową budynku na potrzeby opodatkowania podatkiem nieruchomości, należy sięgnąć do definicji powierzchni użytkowej zawartej w ustawie z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego, do której nie wlicza się między innymi powierzchni antresoli. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 ww. ustawy przez powierzchnię użytkową lokalu należy rozumieć powierzchnię wszystkich pomieszczeń znajdujących się w lokalu, a w szczególności pokoi, kuchni, spiżarni, przedpokoi, alków, holi, korytarzy, łazienek oraz innych pomieszczeń służących mieszkalnemu i gospodarczemu potrzebom lokatora, bez względu na ich przeznaczenie i sposób używania. Jednakże za powierzchnię użytkową lokalu nie uważa się powierzchni balkonów, tarasów i loggii, antresoli, szaf i schowków w ścianach, pralni, suszarni, wózkowni, strychów, piwnic i komórek przeznaczonych do przechowywania opału.

Po dokonaniu analizy obowiązujących w przedmiotowym zakresie przepisów prawa, tutejszy organ podatkowy uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) - zwaną dalej upol, ustawa ta normuje między innymi podatek od nieruchomości. Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podatnikami podatku od nieruchomości są - stosownie do art. 3 ust. 1 upol - osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Z powyższego wynika, że przedmiotem podatku od nieruchomości są budynki lub ich części, a nie wyłącznie lokale, a podatek od nich płaci właściciel, posiadacz lub użytkownik nieruchomości lub obiektu budowlanego.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 2) upol podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi ich powierzchnia użytkowa. Natomiast art. 4 ust. 2 stanowi, że powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50 %, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.



PREZYDENT MIASTA GDAŃSKA

Zgodnie z treścią art. 1 a pkt 5) upol, pod pojęciem powierzchni użytkowej budynku lub jego części, należy rozumieć powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych.

Jednocześnie, za kondygnację zgodnie z art. 1 a pkt 5) upol uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Jest to przykładowe wyliczenie pomieszczeń, które są kondygnacją w rozumieniu upol, ułatwiające rozumienie tego pojęcia (zgodnie z komentarzem prof. L. Etela, S. Presnarowicza, G. Dudara „Podatki i opłaty lokalne(...)” Warszawa 2008 r.).

Definicja powierzchni użytkowej budynku zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wyłącza z tej powierzchni jedynie powierzchnie klatek schodowych i szybów dźwigowych. Jest więc to katalog zamknięty, zawierający wyliczenie wszystkich i zarazem jedynie dopuszczalnych wyłączeń. Zatem intencją ustawodawcy było, by pozostała powierzchnia użytkowa budynku lub jego części stanowiła podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Powyższe rozumowanie jest zgodne z powszechnie ugruntowaną zasadą, że wszelkiego rodzaju wyłączenia czy też zwolnienia, przewidziane w prawie podatkowym należy interpretować ściśle, a co za tym idzie niedopuszczalne jest stosowanie w tym zakresie wykładni rozszerzającej. W tym względzie zarówno doktryna, jak i orzecznictwo sądowe są zgodne, podkreślając, iż przy interpretacji przepisów dotyczących wyłączeń lub zwolnień, należy pamiętać o podatkowym rozumieniu definiowanych pojęć zawartych w tych przepisach (II FSK 2185/08 - Wyrok NSA z dnia 04.03.2010 r.).

Potwierdzeniem intencji ustawodawcy, aby pozostała powierzchnia użytkowa budynku lub jego części, poza powierzchnią klatek schodowych oraz szybów dźwigowych była opodatkowana, jest również cytowany powyżej art. 4 ust. 2 upol. W artykule tym ustawodawca mówi, że powierzchnie pomieszczeń lub ich części oraz części kondygnacji zalicza się do powierzchni użytkowej budynku. Zatem ustawodawca wyraźnie nakazuje zaliczać do powierzchni użytkowej budynku części kondygnacji niebędące pomieszczeniem lub jego częścią.

Ustosunkowując się do argumentów podnoszonych przez Wnioskodawcę należy stwierdzić, że powoływana przez Wnioskodawcę ustawa o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego, reguluje jedynie zasady i formy ochrony praw lokatorów oraz zasady gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminnym i nie ma zastosowania w sprawach podatku od nieruchomości. Prawo podatkowe jest autonomiczne w stosunku do innych dziedzin prawa. Oznacza to, że jedynie w oparciu o wyraźną podstawę prawną z ustaw podatkowych uprawnione jest sięganie do regulacji z zakresu innych dziedzin prawa. Jedyną obowiązującą, legalną definicję powierzchni użytkowej budynku, mającą zastosowanie w podatku od nieruchomości, zawiera art. 1a pkt 5) upol. Tym samym, definicje powierzchni użytkowej budynku lub jego części zawarte w aktach prawnych innych niż wyżej wymieniony nie mają zastosowania w zakresie podatku od nieruchomości. Podobnie definicja „powierzchni użytkowej lokalu” z ustawy o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego nie może mieć zastosowania na gruncie podatku od nieruchomości.

Z uwagi na fakt, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia „kondygnacja”, którym posługuje się ustawodawca w ww. normatywnej definicji



PREZYDENT MIASTA GDAŃSKA

powierzchni użytkowej budynku lub jego części i jednocześnie nie odsyła wprost do innego aktu prawnego w celu ustalenia jego znaczenia, należy posłużyć się wykładnią językową.

„Prawo, w tym również prawo podatkowe, formułowane jest bowiem za pomocą języka. Z tych też względów wobec braku na gruncie danego aktu prawnego legalnej definicji określonego pojęcia oraz odesłania do innego aktu normatywnego, konieczne jest w pierwszej kolejności ustalenie jego znaczenia na podstawie reguł wykładni językowej. Wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, lecz także określa jej granice. Wykorzystanie innych metod interpretacji dopuszczalne jest, w przypadku ustawodawstwa podatkowego, wyłącznie w sytuacji gdy zastosowanie wykładni językowej nie przynosi efektu w postaci precyzyjnego i jednoznacznego ustalenia treści danej normy. Wykładnia językowa ma więc podstawowe znaczenie w procesie dokonywania wykładni przepisów prawa, z tych też względów od niej należy zawsze zacząć.” (Wykładnia pojęcia „kondygnacja” na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości - glosa krytyczna do wyroku WSA w Krakowie z 16 lutego 2011 r. sygn. Akt I SA/Kr 1430/10 Bogumił Pahl).

Według „Słownika języka polskiego” pod pojęciem „kondygnacja” należy rozumieć „część budynku znajdującą się między sąsiednimi stropami lub między podłożem a najniższym stropem, każde piętro lub parter budynku, także piętra budynku znajdujące się pod parterem budynku (poniżej poziomu ziemi)” („Uniwersalny słownik języka polskiego” Wydawnictwo Naukowe PWN pod redakcją prof. S. Dubisza Warszawa 2008 r., t. 2 str. 199). Zatem za kondygnację, w potocznym tego słowa znaczeniu, należy uznać każdą część budynku znajdującą się między sąsiednimi stropami (podłożem a najniższym stropem). Pod pojęciem stropu należy natomiast rozumieć poziomy element konstrukcyjny oddzielający poszczególne kondygnacje budynku, przenoszący na elementy wspierające (ściany, słupy) ciężar własny i obciążenie użytkowe (Wykładnia pojęcia „kondygnacja” na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości - glosa krytyczna do wyroku WSA w Krakowie z 16 lutego 2011 r. sygn. Akt I SA/Kr 1430/10 Bogumił Pahl). Jednocześnie „antresola” to „niskie pomieszczenie mieszkalne lub użytkowe wydzielone z górnej części kondygnacji” („Uniwersalny słownik języka polskiego” Wydawnictwo Naukowe PWN pod redakcją prof. S. Dubisza Warszawa 2008 r., t. 1 str. 92).

Pomocniczo definiując powyższe pojęcia można sięgnąć do prawa budowlanego, a dokładnie do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 12 kwietnia 2002 r. (Dz. U. 2002 r., Nr 75, poz. 690 ze zm.) w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, gdzie w § 3 pkt 16 ilekroć jest mowa o kondygnacji należy przez to rozumieć poziomą nadziemną lub podziemną część budynku, zawartą pomiędzy powierzchnią posadzki na stropie lub najwyżej położonej warstwy podłogowej na gruncie a powierzchnią posadzki na stropie bądź warstwy osłaniającej izolację cieplną stropu, znajdującego się nad tą częścią budynku, przy czym za kondygnację uważa się także poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m. Za kondygnację nie uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia. Jednocześnie przez antresolę, stosownie do § 3 pkt 19) powoływanego rozporządzenia należy rozumieć górną część kondygnacji lub pomieszczenia, znajdującą się nad przedzielającym je stropem



PREZYDENT MIASTA GDAŃSKA

pośrednim o powierzchni mniejszej od powierzchni tej kondygnacji lub pomieszczenia, niezamkniętą przegrodami budowlanymi od strony wnętrza, z którego jest wydzielona.

Jak wynika z powyższego za kondygnację należy uznać każdą część budynku znajdującą się między sąsiednimi stropami, natomiast antresola to górna część kondygnacji. Zgodnie ze słownikowym znaczeniem słowa „część” jest to „wycinek jakiejś całości, fragment czegoś będący wynikiem podziału lub wyodrębniony z czegoś, jeden z elementów, na które dzieli się jakaś całość” („Uniwersalny słownik języka polskiego” Wydawnictwo Naukowe PWN pod redakcją prof. S. Dubisza Warszawa 2008 r., t. 1 str. 521).

Ponadto należy uznać za błędne, przyjęte przez Wnioskodawcę stanowisko, że użycie przez ustawodawcę określenia „powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian budynku, wskazuje na to, że chodzi o powierzchnię poszczególnych lokali a antresola jako nie otoczona ścianami wewnętrznymi nie stanowi lokalu”. Organ podatkowy stwierdza, że użyty w art. 1 a ust. 1 pkt 5 upol zwrot, iż za powierzchnię użytkową budynku lub jego części uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian oznacza jedynie, że z powierzchni użytkowej wyłącza się grubość ścian, zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych, która podlegałaby wliczeniu, gdyby pomiarów dokonywano po zewnętrznej stronie ścian. Tut. organ stoi na stanowisku, iż przedmiotowy zapis nie warunkuje konieczności ograniczenia powierzchni użytkowej ścianami. W przeciwieństwie do powyższego artykułu, warunek „wydzielenia z przestrzeni” został jedynie zawarty w art. 1 a ust. 1 pkt 1 upol zgodnie, z którym budynek jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundament i dach. W związku z tym, należy przyjąć, że instytucja „wydzielenia z przestrzeni” jest znana ustawodawcy i zastosowana została jedynie do definiowania pojęcia budynku, a nie powierzchni użytkowej.

W ocenie organu podatkowego do powierzchni użytkowej budynku lub jego części należy zaliczyć powierzchnie każdej kondygnacji w budynku. Za kondygnację lub jej część, należy rozumieć, część budynku znajdującą się między sąsiednimi stropami. Przy czym ustawodawca nie wymaga, aby przez powierzchnię użytkową budynku rozumieć wyłącznie powierzchnię pomieszczeń znajdujących się na danej kondygnacji. Z powierzchni użytkowej budynku lub jego części ustawodawca wyłączył jedynie powierzchnię klatek schodowych i szybów dźwigowych. Zatem odpowiadając na pytanie Wnioskodawcy należy stwierdzić, że powyższe wyłączenia mają charakter zamknięty i nie należy dokonywać ich rozszerzającej wykładni.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, Aleja Zwycięstwa 16/17, 80 - 219 Gdańsk. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się



PREZYDENT MIASTA GDAŃSKA

dowiedzieć o jej wydaniu do usunięcia naruszenia prawa. Skarga powinna zostać wniesiona w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Prezydent Miasta Gdańska, ul. Nowe Ogrody 8/12, 80 - 803 Gdańsk.