



Prezydent Miasta Lubina

Z interpretacji indywidualnej usunięto dane identyfikujące wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji zgodnie z art. 14i § 3 w związku z art. 14j § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.)

FN.310.5.2.2023

Lubin , dnia 21.08.2023 r.

.....
.....
.....

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Lubina, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3, w zw. z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku nr L.dz. 0663/2023 z dnia 31.05.2023 r. (data wpł. 02.06.2023 r.) złożonego przez (dalej: Wnioskodawca, Spółdzielnia) o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku od nieruchomości, uzupełnionego pismem nr L.dz. 0743/2023 z dnia 21.06.2023 r. (data wpł. 23.06.2023 r.) oraz pismem nr L.dz. 0763/2023 z dnia 26.06.2023 r. (data wpł. 27.06.2023 r.) postanawia:

uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

1. Istota sprawy

Wnioskiem nr L.dz. 0663/2023 z dnia 31.05.2023 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu 02.06.2023 r.), uzupełnionym pismem nr L.dz. 0743/2023 z dnia 21.06.2023 r. (data wpł. 23.06.2023 r.) oraz pismem nr L.dz. 0763/2023 z dnia 26.06.2023 r. (data wpł.

27.06.2023 r.) na wezwanie Organu podatkowego nr FN.310.5.1.2023 z dnia 06.06.2023 r. (celem usunięcia braków formalnych wniosku), Wnioskodawca zwrócił się o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości, w zakresie stosowania art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Do ww. pisma Wnioskodawca dołączył dowód uiszczenia opłaty w wysokości 40,00 zł za wydanie interpretacji oraz wydruk z Krajowego Rejestru Sądowego według stanu na dzień 31.05.2023 r. numer KRS:

W złożonym wniosku Spółdzielnia wniosła o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie stosowania art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w sytuacji, gdy przedmiotem opodatkowania jest lokal użytkowy, posiadający status prawa spółdzielczego własnościowego, a jego posiadacz (Członek Spółdzielni) zaprzestał prowadzenia w nim działalności gospodarczej, lub korzysta z czasowego zawieszenia jej prowadzenia.

2. Stan faktyczny

Ze złożonego wniosku wynika, iż działa na podstawie ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych, jej podstawowa działalność polega na dostarczaniu i zarządzaniu lokalami mieszkalnymi, garażami oraz lokalami użytkowymi. Zgodnie z art. 4.1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych członkowie spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni, przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu.

Zgodnie z powyższym, Spółdzielnia obciąża osobę, której przysługuje prawo do lokalu kosztem, jaki sama ponosi, w przedmiotowej sprawie podatkiem od nieruchomości. Podatek stanowi składnik kalkulacji opłaty eksploatacyjnej.

Z treści wniosku wynika, iż do Spółdzielni wpłynął wniosek Członka Spółdzielni, któremu przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego o zaprzestanie obciążania go podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca uzasadnił swoje żądanie

zaprzestaniem prowadzenia w przedmiotowym lokalu działalności gospodarczej z powodu jej czasowego zawieszenia.

Nadmienić należy, iż tutaj Organ podatkowy w wyniku analizy złożonego wniosku stwierdził, iż posiada on braki formalne, w związku z czym pismem nr FN.310.5.1.2023 z dnia 06.06.2023 r. wezwał Wnioskodawcę do usunięcia braków formalnych związanych z uzupełnieniem wniosku o elementy niezbędne do jego rozpatrzenia poprzez: wskazanie podstawy prawnej uprawniającej Wnioskodawcę do złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, złożenia oświadczenia zgodnie z art. 14b § 4 OP, wskazania pytania przyporządkowanego do stanu faktycznego przedstawionego w złożonym wniosku, doprecyzowania zaistniałego stanu faktycznego, przedstawienia własnego (szczegółowego) stanowiska w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz jego uzasadnienia oraz przedłożenia Statutu Spółdzielni wraz z potwierdzeniem jego rejestracji.

Przedmiotowe wezwanie zostało skutecznie doręczone Spółdzielni w dniu 15.06.2023 r. Wnioskodawca uzupełnił wymagane wezwaniem Organu braki formalne na mocy pism o nr L.dz. 0743/2023 z dnia 21.06.2023 r. (data wpł. 23.06.2023 r.) oraz L.dz. 0763/2023 z dnia 26.06.2023 r. (data wpł. 27.06.2023 r.) wskazując:

- podstawę prawną wniosku: art. 14b, 14c i art. 14j § 1 ustawy z dnia 29.08.1997 r. ordynacja podatkowa w zw. z art. 1c ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych;
- oświadczenie stosownie do art. 14b § 4 OP w brzmieniu: „Zarząd oświadcza, że jest świadomy odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania oraz oświadcza, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego a w razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych”.

W uzupełnieniu stanu faktycznego przedstawionego w złożonym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Wnioskodawca udzielił wyjaśnień w podanym poniżej zakresie:

- szczegółowe określenie statusu Członka Spółdzielni, któremu przysługują spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego (np. osoba fizyczna niebędąca przedsiębiorcą i nieprowadząca działalności gospodarczej) – sprawa

dotyczy Członka Spółdzielni będącego osobą fizyczną, który nie jest przedsiębiorcą, nie prowadzi działalności gospodarczej;

- szczegółowe określenie rodzaju lokalu użytkowego, o którym mowa we wniosku (np. lokal niemieszkalny z przeznaczeniem na prowadzenie działalności gospodarczej) – lokal użytkowy o statusie prawa spółdzielczego własnościowego – niemieszkalny, przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej;
- wskazanie, czy lokal użytkowy, o którym mowa w złożonym wniosku stanowi pustostan (nie jest w nim prowadzona działalność gospodarcza, nie jest wynajmowany/użyczany do prowadzenia działalności gospodarczej) - zgodnie z oświadczeniem Członka Spółdzielni w lokalu użytkowym nie jest prowadzona działalność gospodarcza od 01.02.2023 r. Uprzednio Członek Spółdzielni wynajmował lokal użytkowy podmiotom trzecim na cele działalności gospodarczej;
- wskazanie dokładnego położenia lokalu użytkowego, o którym mowa w złożonym wniosku (np. w budynku mieszkalnym będącym w zasobach Spółdzielni) - lokal położony jest w, znajduje się na parterze budynku mieszkalnego, wielorodzinnego.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy lokal użytkowy znajdujący się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, posiadający status prawa spółdzielczego własnościowego, w którym nie jest prowadzona działalność gospodarcza, winien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości wg stawki najwyższej wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit b czy też niższej, jak dla budynków pozostałych?

Wnioskodawca przedłożył potwierdzony za zgodność z oryginałem Statut Spółdzielni oraz Informację odpowiadającą aktualnemu odpisowi KRS.

3. Stanowisko Wnioskodawcy

Mając na względzie treść wniosku z dnia 31.05.2023 r. nr L.dz. 0663/2023, Spółdzielnia stoi na stanowisku, że skoro lokal użytkowy został przydzielony na warunkach spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, służy prowadzeniu w nim

działalności gospodarczej. Mimo czasowego jej zawieszenia lokal ten nie zostaje pozbawiony statusu lokalu użytkowego.

W ocenie Wnioskodawcy lokal stanowi mienie Spółdzielni i stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W związku z art. 4.1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych Spółdzielnia zobowiązana jest do obciążania ponoszonym kosztem posiadacza spółdzielczego prawa do lokalu.

Dodatkowo Spółdzielnia wskazuje, że zawieszenie prowadzenia działalności gospodarczej przez posiadacza spółdzielczego prawa do lokalu nie pozbawia tej osoby statusu przedsiębiorcy i nie ma żadnego wpływu na posiadane prawo do lokalu.

Ponadto, w uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazuje, iż
stoi na stanowisku, że skoro lokal użytkowy został przydzielony na warunkach spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, służy wyłącznie prowadzeniu w nim działalności gospodarczej. Członek Spółdzielni ma prawo do użytkowania lokalu na cele gospodarcze, zaprzestanie prowadzenia w nim działalności nie zmienia statusu przedmiotowego lokalu. Wobec powyższego lokal winien być obciążony stawką przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

4. Stanowisko Organu podatkowego

W wyniku dokonanej analizy stanu faktycznego oraz stanowiska Spółdzielni przedstawionego we wniosku, jak również pismach uzupełniających w powyższej sprawie, Organ podatkowy **uznał** stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe i zważył co następuje:

Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż:

- lokal użytkowy (przydzielony Członkowi Spółdzielni będącemu osobą fizyczną, niebędącą przedsiębiorcą i nieprowadzącą działalności gospodarczej) o statusie prawa spółdzielczego własnościowego – niemieszkalny, przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej, w którym nie jest prowadzona działalność gospodarcza, znajdujący się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, winien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości według

stawki zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 70).

Podstawa prawna, na której tut. Organ podatkowy oparł swoje stanowisko:

- 1) Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 70; dalej zwana: u.p.o.l.);
- 2) Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.; dalej zwana: p.p.);
- 3) Ustawa z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 648 ze zm.; dalej zwana: u.pr.sp.);
- 4) Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 438; dalej zwana: u.sp.m.);
- 5) Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1048; dalej zwana: u.wl.);
- 6) Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2022 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1225);
- 7) Statut Spółdzielni, Lubin 2018 r. (kserokopia potwierdzona za zgodność z oryginałem; dalej zwany: Statut).

5. Uzasadnienie

W myśl art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 3 i 4 u.p.o.l przez budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z zastrzeżeniem ust. 2a. Z przepisu tego wynika, że warunkiem uznania danego gruntu, budynku czy budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jest, co do zasady, posiadanie przedmiotu opodatkowania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Natomiast za działalność gospodarczą uznaje się działalność, o której mowa w ustawie p.p. W myśl art. 3 p.p. działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Definicja pojęcia działalności gospodarczej, posiadając uniwersalny charakter, stanowi tym samym definicję legalną pojęcia „działalność gospodarcza”. Jest to definicja przedmiotowa, wskazująca na konkretne cechy (atrybuty, wyznaczniki), które powinna spełnić działalność, aktywność danego podmiotu, aby mogła być uznana za działalność gospodarczą. Tymi pozytywnymi cechami są:

- 1) cel działalności („zarobkowa”);
- 2) zorganizowanie („zorganizowana działalność”);
- 3) sposób wykonywania działalności (wykonywana „w sposób ciągły”);
- 4) wykonywanie działalności we własnym imieniu („wykonywana we własnym imieniu”).

Cechy te muszą być spełnione łącznie, aby uznać określoną działalność za działalność gospodarczą w rozumieniu p.p.

Warto również podkreślić, iż w ujęciu tradycyjnym działalność gospodarcza charakteryzuje się profesjonalnością, samodzielnością, podporządkowaniem zasadzie racjonalnego gospodarowania, celem zarobkowym, trwałością prowadzenia, wykonywaniem w sposób zorganizowany oraz uczestniczeniem w obrocie gospodarczym. Właściwości cechujące działalność gospodarczą, które powinny występować łącznie to działanie stałe, nieamatorskie, nieokazjonalne, z elementami organizacji, planowania i zawodowości rozumianej jako fachowość, znajomość rzeczy oraz specjalizacja.

Ustawodawca zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wyróżnia następujące stawki podatku od nieruchomości od budynków lub ich części:

- 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 działalności statutowej

działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Natomiast zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są 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, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa 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.

Koniecznym jest również odniesienie się do treści art. 1 § 1 ustawy z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 648 ze zm.) w myśl którego, spółdzielnia jest dobrowolnym zrzeszeniem nieograniczonej liczby osób, o zmiennym składzie osobowym i zmiennym funduszu udziałowym, które w interesie swoich członków prowadzi wspólną działalność gospodarczą. Jednocześnie, zgodnie z art. 1 § 2 tej ustawy spółdzielnia może prowadzić działalność społeczną i oświatowo-kulturalną na rzecz swoich członków i ich środowiska.

Jednocześnie w myśl art. 11 § 1 u. pr. sp. spółdzielnia nabywa osobowość prawną z chwilą wpisania jej do KRS-u.

Spółdzielnie więc należą do osób prawnych, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w zakresie określonym w u.p.o.l., prowadzących działalność gospodarczą na podstawie ustawy – Prawo spółdzielcze, innych ustaw i zarejestrowanego statutu.

Wskazać również należy, iż do spółdzielni mieszkaniowych zastosowanie mają – obok Prawa spółdzielczego – przepisy ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 438).

Zgodnie z art.1 ust. 1 u.sp.m. 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.

Przedmiotem działalności spółdzielni może być (art. 1 ust. 2 u.sp.m.):

- 1) budowanie lub nabywanie budynków w celu ustanowienia na rzecz członków spółdzielczych lokatorskich praw do znajdujących się w tych budynkach lokali mieszkalnych;
- 2) budowanie lub nabywanie budynków w celu ustanowienia na rzecz członków odrębnej własności znajdujących się w tych budynkach lokali mieszkalnych lub lokali o innym przeznaczeniu, a także ułamkowego udziału we współwłasności w garażach wielostanowiskowych;
- 3) budowanie lub nabywanie domów jednorodzinnych w celu przeniesienia na rzecz członków własności tych domów;
- 4) udzielanie pomocy członkom w budowie przez nich budynków mieszkalnych lub domów jednorodzinnych;
- 5) budowanie lub nabywanie budynków w celu wynajmowania lub sprzedaży znajdujących się w tych budynkach lokali mieszkalnych lub lokali o innym przeznaczeniu.

Zgodnie z art. 1 ust. 3 u.sp.m. spółdzielnia ma obowiązek zarządzania nieruchomościami stanowiącymi jej mienie lub nabyte na podstawie ustawy mienie jej członków. Co istotne, statut spółdzielni określa, którą działalność spośród tych działalności (wymienionych przez ustawodawcę w art. 1 ust. 2 i 3 u.sp.m.) prowadzi spółdzielnia.

Spółdzielnia może również zarządzać nieruchomością niestanowiącą jej mienia lub mienia jej członków na podstawie umowy zawartej z właścicielem (współwłaścicielami) tej nieruchomości (art. 1 ust. 5 u.sp.m.). Może także prowadzić inną działalność gospodarczą na zasadach określonych w odrębnych przepisach i w statucie, jeżeli działalność ta związana jest bezpośrednio z realizacją celu założenia spółdzielni mieszkaniowej, a więc zaspokajania 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. 6 u.sp.m.).

Spółdzielnia mieszkaniowa jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, co nie budzi wątpliwości w świetle przytoczonych regulacji prawnych.

Nie mniej jednak działalność gospodarczą spółdzielni mieszkaniowych można różnicować według określonych kryteriów, wskazując na działalność skierowaną do członków i ich rodzin (na zaspokajanie ich potrzeb) i podmiotów zewnętrznych, działalność obligatoryjną (np. zarządzanie nieruchomościami stanowiącymi jej mienie lub nabytym na podstawie ustawy mieniem członków) i fakultatywną (np. zarządzanie nieruchomością niestanowiącą jej mienia lub mienia jej członków), czy też inwestycyjną (budowa lub nabywanie budynków) i związaną z bieżącym zarządzaniem mieniem spółdzielni i jej członków oraz dotyczącą budynków mieszkalnych i gruntów związanych z tymi budynkami i pozostałych budynków, budowli i gruntów.

Zgodnie z § 4 Statutu celem działalności Spółdzielni jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków i ich rodzin, poprzez dostarczanie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub lokali o innym przeznaczeniu.

Natomiast zgodnie z treścią § 5 przedmiotem działalności Spółdzielni jest:

- a. budowanie lub nabywanie budynków celem ustanawiania na rzecz członków:
 - spółdzielczych lokatorskich praw do lokali mieszkalnych,
 - odrębnej własności lokali mieszkalnych lub lokali o innym przeznaczeniu,
- b. budowanie lub nabywanie domów jednorodzinnych w celu przeniesienia na rzecz członków własności tych domów,
- c. udzielanie pomocy członkom w budowie przez nich budynków mieszkalnych lub domów jednorodzinnych,
- d. budowanie lub nabywanie budynków w celu wynajmowania lub sprzedaży znajdujących się w nich lokali mieszkalnych, bądź lokali o innym przeznaczeniu,
- e. zarządzanie nieruchomościami stanowiącymi jej własność oraz własność jej członków,
- f. zarządzanie nieruchomościami nie stanowiącymi mienia Spółdzielni lub mienia jej członków na podstawie umowy zawartej z właścicielem (współwłaścicielem) tej nieruchomości /zarząd powierzony/.

Ponadto zgodnie z § 6 Statutu Spółdzielnia prowadzi w interesie swoich członków wspólną działalność gospodarczą poprzez:

- a. nabywanie terenów na własność lub użytkowanie wieczyste,
- b. działalność budowlaną i remontową na rzecz osób trzecich,
- c. działalność usługową, handlową.

Jednocześnie Spółdzielnia może prowadzić działalność społeczną i kulturalno-oświatową. Może również wydzierżawiać grunty stanowiące jej własność lub będące w jej użytkowaniu wieczystym. Przy realizacji swoich zadań Spółdzielnia:

- a. prowadzi wykonawstwo własne,
- b. może tworzyć lub przystępować do innych organizacji gospodarczych (spółek prawa handlowego) poprzez wniesienie określonego kapitału,
- c. współpracuje z organizacjami społecznymi i spółdzielczymi.

Natomiast zgodnie z treścią § 34 Statutu Spółdzielnia prowadzi działalność gospodarczą na zasadzie rachunku ekonomicznego w oparciu o plan działalności zatwierdzony przez uprawniony organ samorządowy.

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest rozstrzygnięcie sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości lokalu użytkowego o statusie prawa spółdzielczego własnościowego – niemieszkalnego, przeznaczonego na prowadzenie działalności gospodarczej, w którym nie jest prowadzona działalność gospodarcza (uprzednio lokal był wynajmowany podmiotom trzecim na cele działalności gospodarczej przez Członka Spółdzielni będącego osobą fizyczną niebędącą przedsiębiorcą i nieprowadzącą działalności gospodarczej), znajdującego się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, według stawki zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b bądź według stawki zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak jest definicji „lokalu niemieszkalnego”, czy „lokalu użytkowego”. W literaturze oraz orzecznictwie powszechnie przyjmuje się, że pojęcie „lokal użytkowy” należy ustalić w oparciu o definicje zawarte w innych aktach prawnych, a w szczególności w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, która posługuje się pojęciem „samodzielnego lokalu mieszkalnego” oraz „lokalu o innym przeznaczeniu”. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 2 „*samodzielnym lokalem mieszkalnym, w rozumieniu ustawy, jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne*”, a zatem lokali użytkowych. Przez „przeznaczenie” należy przy tym rozumieć „przeznaczenie” ujawnione w projekcie budynku, w którym znajduje się lokal lub zaświadczeniu administracyjnym w przypadku, gdy po wybudowaniu obiektu dokonano zmiany przeznaczenia lokalu w drodze administracyjnej. Ustawodawca wyraźnie powiązał

w konstrukcji tego przepisu pewien stan techniczny budynku, w którym znajdują się lokale z przeznaczeniem, czyli funkcją, którą mają spełniać w sposób docelowy.

Definicja lokalu użytkowego znajduje się również w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2022 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. Zgodnie z treścią § 3 pkt 14 przez „*lokal użytkowy należy rozumieć jako pomieszczenie lub zespół pomieszczeń, wydzielone stałymi przegrodami budowlanymi, niebędące mieszkaniem, pomieszczeniem technicznym albo pomieszczeniem gospodarczym*”.

Natomiast lokal użytkowy w rozumieniu potocznym to lokal, który jest wykorzystywany (wynajmowany) do działalności gospodarczej. Może być lokalem handlowym, usługowym, produkcyjnym, magazynowym, gabinetem lekarskim, pracownią, itd. Może to być też lokal wykorzystywany (wynajmowany) na biura, działalność kulturalno-społeczną i inną. Z tej działalności wynajmujący lub właściciel lokalu użytkowego osiąga dochód.

Szerokie orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje na fakt prowadzenia przez spółdzielnie mieszkaniowe działalności gospodarczej i tym samym konieczność traktowania jej jako przedsiębiorcy, co też nie jest w niniejszej sprawie kwestionowane. Skoro spółdzielnia mieszkaniowa prowadzi działalność gospodarczą to zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. będące w jej posiadaniu grunty, budynki, i budowle co do zasady winna zakwalifikować jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (m.in. lokale niemieszkalne lub ich części będące własnością spółdzielni, w szczególności zajmowane przez biura (zarząd, administrację), archiwum, pomieszczenia gospodarcze, warsztatowe i techniczne, lokale niemieszkalne udostępniane pomiotom zewnętrznym na podstawie umów dzierżaw, najmu, użyczenia, lokale niemieszkalne czasowo stanowiące pustostany itp.), za wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami (art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l.).

W spółdzielniach jest pewna liczba lokali użytkowych, które pozostają własnością spółdzielni. Lokale te zwykle są wynajmowane przez spółdzielnie innym podmiotom. W takich przypadkach, przychody z wynajmu powiększają przychody spółdzielni, co pozwala na zmniejszenie opłat czynszowych pobieranych od osób użytkujących inne lokale w spółdzielni. W niektórych przypadkach takie lokale przeznaczone są do użytku członków spółdzielni, np. w związku z prowadzoną przez spółdzielnię działalnością kulturalną.

Wątpliwości jednak pojawiają się w odniesieniu do nieruchomości, w tym m.in. lokali niemieszkalnych (lokali użytkowych), które zostały objęte spółdzielczym własnościowym prawem do przedmiotowego lokalu, w którym aktualnie nie jest prowadzona działalność gospodarcza.

W myśl art. 17¹ u.sp.m. nabywca spółdzielczego prawa do lokalu staje się członkiem spółdzielni, z zastrzeżeniem art. 3. Dotyczy to również spadkobiercy, zapisobiercy i licytanta. Nabywca zawiadamia niezwłocznie spółdzielnię o nabyciu prawa.

Spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu ma postać prawa rzeczowego ograniczonego. Prawo to mogło powstać i obecnie może przysługiwać tylko w nieruchomościach stanowiących własność spółdzielni mieszkaniowej. Jest to prawo zbywalne, dziedziczne i podlegające egzekucji. Ma ono charakter majątkowy i jest prawem podzielnym, może należeć do kilku osób. Przedmiotem zbycia może być także ułamkowa część spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Podmiotem spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu może być zarówno osoba fizyczna, jak i prawna, a w świetle Kodeksu cywilnego także ułamna osoba prawna. Na treść spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu składają się dwa podstawowe uprawnienia. Pierwsze to uprawnienie do korzystania z lokalu (wraz z funkcjonalnie mu podporządkowanym prawem do korzystania z części nieruchomości przeznaczonych do wspólnego użytku). Drugie uprawnienie polega na możliwości rozporządzania swoim prawem. Uprawnienie do korzystania z lokalu jest ukształtowane jego przeznaczeniem, o którego treści decyduje treść umowy o ustanowienie prawa do lokalu. Oczywiście sposób korzystania z lokalu nie powinien uchybiać porządkowi domowemu i ogólnie przyjętym normom sąsiedzkiego współżycia. Prawa członka do korzystania z lokalu obejmują także uprawnienia do wynajęcia części lub całego lokalu i pobierania z tego tytułu pożytków. Takie korzystanie z lokalu co do zasady nie wymaga zgody spółdzielni. Natomiast, gdy z oddaniem osobie trzeciej lokalu byłaby połączona zmiana przeznaczenia lokalu, zgoda taka jest niezbędna. Uprawnienie do rozporządzania tym prawem polega przede wszystkim na możliwości przeniesienia prawa do lokalu na inną osobę oraz rozporządzenia nim na wypadek śmierci, obejmuje też uprawnienia do zrzeczenia się prawa. Niewątpliwie należy podkreślić, że własność jest najszerszym i podstawowym prawem rzeczowym, pozwalającym właścicielowi korzystać z rzeczy i rozporządzać nią z pominięciem innych osób, a spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu należy natomiast do kategorii ograniczonych praw rzeczowych, tzw. praw na rzeczy cudzej. Pomimo wynikających z niego szerokich uprawnień właścicielem mieszkania pozostaje spółdzielnia.

Zgodnie z treścią art. 4 ust. 1 u.sp.m. członkowie spółdzielni, którym przysługują spółdzielcze prawa do lokali, są obowiązani uczestniczyć w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu. Natomiast w myśl § 10 pkt b Statutu spółdzielni członek spółdzielni jest obowiązany ponosić wydatki związane z utrzymaniem jego lokalu oraz w pełni pokrywać koszty eksploatacji i utrzymania nieruchomości wspólnych i nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni.

Opłaty związane z posiadaniem lokalu spółdzielczego własnościowego obejmują czynsz, stałe opłaty eksploatacyjne, opłaty na fundusz remontowy, zapłatę podatku od nieruchomości czy innych wydatków związanych z utrzymaniem porządku i czystości w częściach wspólnych nieruchomości. Osoba fizyczna posiadająca spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, uiszcza podatek od nieruchomości w ramach opłat administracyjnych naliczanych przez spółdzielnię.

Uprawnieni z tytułu własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu uczestniczą w pokrywaniu kosztów związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat. Nie ma przy tym znaczenia, czy są członkami spółdzielni. Członkowie spółdzielni uczestniczą jednak w kosztach związanych z działalnością społeczną, oświatową i kulturalną prowadzoną przez spółdzielnię, jeżeli uchwała walnego zgromadzenia tak stanowi. Obowiązki członka nie obejmują już uczestniczenia w zobowiązaniach spółdzielni z innych tytułów (np. wydatków związanych z utrzymaniem i funkcjonowaniem organów spółdzielni i jej aparatu administracyjnego, długów spółdzielni). Zobowiązania te powinny być pokryte wyłącznie z dochodów uzyskanych przez spółdzielnię z prowadzonej przez nią działalności albo z innych środków własnych spółdzielni.

Tut. Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż lokale niemieszkalne, w tym lokale użytkowe, objęte spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu nie służą bezpośrednio spółdzielni do wykonywania jej działalności gospodarczej, lecz wyłącznie osobom, którym to uprawnienie przysługuje. W związku z tym spółdzielnia nie ma możliwości prowadzenia w nich działalności gospodarczej, ani też nie ma wpływu na to, kiedy taki lokal może być zajęty na prowadzenie działalności a kiedy nie. O tym, czy lokal będzie zajęty na działalność

gospodarczą decyduje wyłącznie osoba, która posiada spółdzielcze własnościowe prawo do tegoż lokalu. W sytuacji, gdy przedmiotowy lokal stanowi pustostan (nastąpiło rozwiązanie umowy najmu czy jej wygaśnięcie) i nie jest faktycznie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, winien podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawek dla budynków pozostałych, a więc według stawki określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit.e u.p.o.l.

Zagadnienie będące istotą niniejszej interpretacji nie jest dość szeroko komentowane i oceniane w orzecznictwie (tak jak w przypadku oceny zagadnienia ogólnego prowadzenia działalności gospodarczej przez spółdzielnie i wypracowaną jednolitą linią orzecniczą), dlatego też wymaga szczególnej analizy celem przyjęcia wiążącego stanowiska. Nadmienić jednak należy, iż kwestie opodatkowania nieruchomości, co do których ustanowione zostało spółdzielcze własnościowe prawo były już przedmiotem rozważań (dotyczyły lokali, w tym garaży objętych spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu) na poziomie Naczelnego Sądu Administracyjnego - uchwała z dnia 6 maja 1996 r. sygn. akt FPK 4/96), czy też indywidualnych interpretacji podatkowych wydawanych przez tożsame organy podatkowe (m.in. Prezydenta Miasta Wrocławia – interpretacja indywidualna prawa podatkowego z dnia 19.12.2022 r. w sprawie wysokości stawki podatku od nieruchomości za lokal użytkowy, dla którego ustanowiono spółdzielcze własnościowe prawo, w którym aktualnie nie jest prowadzona działalność gospodarcza; Prezydenta Miasta Bydgoszczy – interpretacja indywidualna z dnia 25.07.2017 r. WPL-III.310.1.2017 w zakresie tezy: „Jaką stawkę podatku od nieruchomości powinna zastosować Spółdzielnia wobec członków Spółdzielni lub osób nie będących członkami, którym przysługują spółdzielcze własnościowe prawo do garaży znajdujące się w przyziemiu lub podziemiu budynku mieszkalnego, wielorodzinnego w sytuacji, gdy posiadający takie prawo nie prowadzi działalności gospodarczej i nie zalicza opłat eksploatacyjnych w koszty działalności gospodarczej”).

Tutejszy Organ podatkowy wskazuje na konieczność zwrócenia uwagi na kwestie opodatkowania nieruchomości przedsiębiorcy w kontekście uwzględniania tez zawartych w wyroku wydanym przez Trybunał Konstytucyjny z dnia 24 lutego 2021 r. sygn. akt SK 39/19. Co istotne, wyrok ten zapadł w sprawie ze skargi konstytucyjnej przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, zatem ma on ogromne znaczenie w kontekście analizowanego wniosku Spółdzielni o wydanie interpretacji indywidualnej. Niniejszy wyrok dotyczy stosowania najwyższych stawek przeznaczonych dla gruntów, budynków, budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie w odniesieniu

do kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, to jednak upatrywać w nim należy rozwiązań prawnych w kontekście posiadania nieruchomości przeznaczonej do prowadzenia działalności gospodarczej przez osobę fizyczną, która przedsiębiorcą nie jest i w danym momencie nie wynajmuje nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej (lokal stoi pusty).

W opublikowanym wyroku Trybunał ocenił, 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 uzasadnieniu wyroku Trybunał stwierdził, że „*(...) przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej*”. Oznacza to konieczność każdorazowej oceny okoliczności i przesłanek, które świadczą, że nieruchomość w posiadaniu przedsiębiorcy nie służy do prowadzenia działalności gospodarczej. Wskazówki interpretacyjne w tej materii odnaleźć można w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych, które wielokrotnie wypowiedziały się w przedmiocie definicji legalnej przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zastosowanie wyższej stawki podatkowej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie na podstawie kryterium posiadania danej nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą stanowi nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności tych podmiotów. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie samo posiadanie, ale wykorzystywanie faktyczne lub potencjalne nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej uzasadnia zaliczenie nieruchomości do kategorii związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24.02.2021 r. (ale również z 12.12.2017 r. sygn. akt SK 13/15) otworzył możliwość analizowania każdego przypadku pod kątem zarówno faktycznego, jak również potencjalnego związku nieruchomości z działalnością gospodarczą podatnika będącego w tym wypadku osobą fizyczną.

Tezy wynikające ze wskazanego powyżej wyroku TK dają podstawę do słuszności przyjętego przez tut. Organ stanowiska w niniejszej sprawie. W stanie faktycznym wynikającym ze złożonego przez Spółdzielnię wniosku wynika bowiem, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest lokal użytkowy – niemieszkalny, o statusie prawa spółdzielczego własnościowego (przydzielony Członkowi Spółdzielni będącego osobą fizyczną niebędącą przedsiębiorcą i nieprowadzącą działalności gospodarczej), znajdujący się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej, w którym nie jest prowadzona działalność gospodarcza. Istotnym jest, iż lokal ten nie został przekazany do prowadzenia jakiegokolwiek działalności innemu podmiotowi.

Przedstawiony stan faktyczny sprawy nie pozwala na przyjęcie tezy związania przedmiotowego lokalu z działalnością gospodarczą. Powtórzyć należy, iż zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. za związane z działalnością gospodarczą uznaje się budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Z opisu stanu faktycznego wynika, że osoba fizyczna, której przysługuje spółdzielcze prawo do lokalu, nie jest przedsiębiorcą. Lokal nie jest również wynajmowany, a więc posiadanie nie zostało przekazane innemu podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą. W tym stanie rzeczy brak jest podstaw do uznania go za lokal związany z działalnością gospodarczą i opodatkowania stawkami najwyższymi.

Zmiana sposobu użytkowania przedmiotowej nieruchomości, jak również fakt, iż prawo do lokalu przysługuje osobie fizycznej niebędącej przedsiębiorcą, ma w tym wypadku bardzo duże znaczenie. Osoba ta (Członek Spółdzielni) nie prowadzi zatem "przedsiębiorstwa", w skład którego mogłoby wejść prawo do lokalu. Jest to zatem lokal użytkowy - niemieszkalny, który staje się związany z działalnością gospodarczą jedynie wówczas, gdy osoba uprawniona przekazuje go podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą, bądź sama podejmuje taką działalność w lokalu. Jeżeli niniejszy lokal nie jest wynajmowany, a jego posiadaczem jest osoba fizyczna, której przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu (nieprowadząca jednakże działalności gospodarczej), lokal opodatkować należy według stawek dla budynków pozostałych.

Wskazana powyżej analiza dotyczy **wyłącznie** stanu faktycznego opisanego w złożonym wniosku, do którego Wnioskodawca przyporządkował właściwe pytanie.

Wobec powyższego, w ocenie tut. Organu podatkowego, lokal użytkowy o statusie prawa spółdzielczego własnościowego – niemieszkalny, przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej, w którym nie jest prowadzona działalność gospodarcza (uprzednio lokal był wynajmowany podmiotom trzecim na cele działalności gospodarczej przez Członka Spółdzielni będącego osobą fizyczną niebędącą przedsiębiorcą i nieprowadzącą działalności gospodarczej), znajdujący się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, winien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości według stawki zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit.e u.p.o.l.

6. Podsumowanie

Reasumując, Organ podatkowy stwierdza, iż **stanowisko Wnioskodawcy** w świetle przedstawionego we wniosku oraz pismach uzupełniających stanu faktycznego, jak również zadanego pytania **jest nieprawidłowe** i postanowił jak w sentencji.

Stanowisko swoje Organ podatkowy oparł głównie na:

- przedstawionym przez Wnioskodawcę opisie stanu faktycznego,
- wnikliwej analizie przepisów prawnych wskazanych w pkt 4 i 5,
- orzeczeniach prawnych w powyższym zakresie,
- komentarzach do w/w zagadnień.

Zgodnie z art. 14b § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, niniejsza interpretacja dotyczy stanu faktycznego, przedstawionego przez Wnioskodawcę oraz stanu prawnego obowiązującego w dniu sporządzenia wniosku.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem tutejszego organu podatkowego (art. 54 § 1 wyżej cytowanej ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę

wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a