

- **Opodatkowanie hali garażowej w posiadaniu przedsiębiorcy – przed i po wyroku TK z 24 lutego 2021 r. (wyrok NSA z 16 stycznia 2020 r., II FSK 1548/19) – Paweł Pucher (Deloitte)**

Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2020 r., II FSK 1548/19

„W opinii Sądu, organy podatkowe zasadnie przyjęły, że hale garażowe wielostanowiskowe - jako wyodrębnione lokale z ustanowionymi odrębnie księgami wieczystymi - mimo ich usytuowania w budynku mieszkalnym są związane z działalnością gospodarczą. Dla takiej oceny wystarcza sam fakt posiadania tych hal przez Spółkę jako przedsiębiorcę, jak słusznie argumentują te organy.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Przedmiotem sporu jest opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wyodrębnionej części nieruchomości (lokalu), tj. garażu wielostanowiskowego stanowiącego część budynku mieszkalnego, którego współwłaścicielem jest Spółka.

Wedle Spółki, garaż wielostanowiskowy powinien być opodatkowany według stawki przewidzianej dla budynków mieszkalnych - na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Stanowi on bowiem część budynku mieszkalnego. Wyodrębnienie własności nieruchomości (garażu wielostanowiskowego) nie ma znaczenia dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Liczy się to, czy garaże te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a tego organy podatkowe w przedmiotowej sprawie nie ustaliły na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l.

SKO oraz Sąd pierwszej instancji uznały natomiast, że sporny garaż podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podwyższonej jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W tak zakreślonej istocie sporu przyznać rację należy Sądowi pierwszej instancji. Z akt sprawy wynika, iż niesporne jest, że budynek, w którym wyodrębniono garaż wielostanowiskowy należy do kategorii budynków mieszkalnych. Znajdujący się w nim garaż stanowi jednak odrębną nieruchomość i odrębny przedmiot opodatkowania, co pozwala na różne opodatkowanie w zależności od charakteru opodatkowania lokalu, który może być mieszkalny, pozostały bądź przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej. W tym zakresie należy odwołać się do uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11, wedle której garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności usytuowany w budynku mieszkalnym powinien podlegać opodatkowaniu według stawki dla budynków pozostałych. Wobec jednak faktu, że sporny garaż jest w posiadaniu Spółki, czyli podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, to spełnia on definicję związania z prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i w konsekwencji podlega opodatkowaniu według stawki podwyższonej.

Zgodnie z brzmieniem art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Niewątpliwie Spółka prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Zagadnienie to nie jest kwestią sporną. Nie ma też wątpliwości, że garaż wielostanowiskowy stał się odrębnym od budynku mieszkalnego przedmiotem opodatkowania wskutek ustanowienia odrębnej własności lokalu o charakterze niemieszkalnym. Pozostaje

zatem ocena, czy organy podatkowe prawidłowo uznały w sprawie, że tego rodzaju garaże wielostanowiskowe mogą być uznane za związane z działalnością gospodarczą oraz opodatkowane inną stawką podatku niż budynek mieszkalny, w obrysie którego są położone (stanowiąc jego część).

W opinii Sądu, organy podatkowe zasadnie przyjęły, że hale garażowe wielostanowiskowe - jako wyodrębnione lokale z ustanowionymi odrębnie księgami wieczystymi - mimo ich usytuowania w budynku mieszkalnym są związane z działalnością gospodarczą. Dla takiej oceny wystarcza sam fakt posiadania tych hal przez Spółkę jako przedsiębiorcę, jak słusznie argumentują te organy. Zatem stanowiący współwłasność przedsiębiorcy garaż wielostanowiskowy stanowi zgodnie z art. 3 ust. 4 i ust. 5 u.p.o.l. odrębny przedmiot opodatkowania. Odrębność ta uzasadnia opodatkowanie hal garażowych stosownie do ich charakteru. W takiej sytuacji, gdy garaż został wyodrębniony jako lokal o innym niż mieszkalne przeznaczeniu, stanowiący odrębną nieruchomość i odrębny przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu budynku lub jego części (mieszkalnego lub pozostałego). Dla opodatkowania na podstawie art. 2 ust. 1 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., decydujące znaczenie ma fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę, co tym samym stanowi podstawę do opodatkowania garaży stawką dla "budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej". Wbrew argumentacji Spółki, nie jest przy tym istotne, czy przedmiotowa nieruchomość zajęta jest na prowadzenie działalności gospodarczej. Znaczenie ma to, że nieruchomość ta jest własnością przedsiębiorcy, a tym samym kwalifikuje się do budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Wyroki powiązane

- 1) wyrok TK z 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19
- 2) uchwała NSA z 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11

Wyroki potwierdzające zasadność stosowania stawki dla „budynków pozostałych” w odniesieniu do garaży wielostanowiskowych, stanowiących odrębną nieruchomość, zlokalizowanych pod budynkami mieszkalnymi, nawet jeśli garaże te są w posiadaniu przedsiębiorcy (lecz jednocześnie nie są „zajęte na prowadzenie działalności”):

- 1) Wyrok NSA z 26 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 883/13
- 2) Wyrok WSA w Gliwicach z 5 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 888/17

Wyroki negujące możliwość stosowania stawki dla „budynków pozostałych” w odniesieniu do garaży wielostanowiskowych, stanowiących odrębną nieruchomość, zlokalizowanych pod budynkami mieszkalnymi, jeśli garaże te są w posiadaniu przedsiębiorcy (nawet jeśli nie są „zajęte na prowadzenie działalności”):

- 1) Wyrok NSA z 19 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2521/13
- 2) Wyrok NSA z 10 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 28/13

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 t.j. ze zm.)

Art. 2 ust. 1 pkt 2 Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: budynki lub ich części;

Art. 1a ust. 1 pkt 3 grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a

Art. 1a ust. 2a Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami

Art. 4 ust. 1 pkt 2 Podstawę opodatkowania stanowi: dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa;

Art. 5 ust. 1 pkt 2 Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: od budynków lub ich części:

- a. mieszkalnych - 0,85 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- b. związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 24,84 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- (...)
- e. pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 8,37 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;

Bibliografia

- 1) B. Pahl, Glosa do uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, LEX/el. 2012
- 2) B. Pawlak, J. J. Zięty, Zasady naliczania podatku od nieruchomości od wielostanowiskowego lokalu garażowego znajdującego się we współposiadaniu przedsiębiorcy, FK 2013, nr 5, s. 29-35.
- 3) W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, P. Majka [w:] T. Brzezicki, O. Łunarski, J. Wantoch-Rekowski, W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, P. Majka, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013, art. 5.

Główne problemy

- 1) Kwestia opodatkowania garaży wielostanowiskowych w budynkach mieszkalnych w świetle uchwały NSA z 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11
- 2) Czy każdy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, znajdujący się w posiadaniu przedsiębiorcy, jest opodatkowany według stawki „maksymalnej”?
- 3) Czy wyrok TK z 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19 zmieni podejście do opodatkowania hali garażowej znajdującej się w posiadaniu przedsiębiorcy?