

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.3120.9.4.2024
Data	2024-09-04
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, garaże

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Łodzi działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 13.06.2024 r. (data wpływu 113.06.2024 r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości,

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie opodatkowania garaży (miejsc postojowych), zarówno tych które nie posiadają odrębnej księgi wieczystej, jak i tych które taką księgę posiadają, wg stawki podatku od nieruchomości, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.), tj. stawki właściwej dla budynków lub ich części mieszkalnych – w aktualnie obowiązującym stanie prawnym jest **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 13.06.2024 r. do Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Łodzi wpłynął przez ePUAP wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. art. 1a ust. 1 pkt 1 i art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.; dalej u.p.o.l.) w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości garaży (miejsc postojowych).

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadzi działalność gospodarczą m.in. w zakresie wynajmu mieszkań. W związku z prowadzoną działalnością, Spółka nabyła budynek wielorodzinny na terenie miasta Łodzi, w którym znajdują się lokale mieszkalne przeznaczone na wynajem długoterminowy. Na parterze budynku znajdują się miejsca parkingowe. Miejsca parkingowe Wnioskodawca wynajmuje mieszkańcom, którzy są najemcami mieszkań. Cały budynek objęty jest jedną księgą wieczystą. Wnioskodawca posiada także inne miejsca parkingowe usytuowane w blokach mieszkalnych, przypisane do konkretnych mieszkań. Jednak te miejsca parkingowe posiadają odrębne księgi wieczyste.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie dotyczące stanu faktycznego.

Czy w stosunku do garaży (miejsc postojowych), zarówno tych które nie posiadają odrębnej księgi wieczystej, jak i tych które taką księgę posiadają, Wnioskodawca może stosować jednolitą stawkę podatku od nieruchomości, tj. stawkę o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. właściwą dla budynków lub ich części mieszkalnych?

Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy, jest on uprawniony do stosowania stawki podatku od nieruchomości właściwej dla budynków lub ich części mieszkalnych, tj. stawki, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. zarówno w stosunku do miejsc postojowych, które nie posiadają odrębnej księgi wieczystej, jak i tych które taką księgę posiadają.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. „budynek” oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Z kolei zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie dla budynków lub ich części mieszkalnych - 1,15 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, a w przypadku pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 11,17 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

Spółka wskazuje, że garaż będący przynależnością mieszkania nie stanowi odrębnego bytu prawnego, nie może być samodzielnym przedmiotem obrotu i jest pod względem prawnym ściśle związany z mieszkaniem. W ocenie Wnioskodawcy, do takich garaży, jak i do innych przynależności typu piwnice, komórki czy strychy, stosowane są stawki podatku od nieruchomości przewidziane dla powierzchni mieszkalnych, określone w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Wnioskodawca uważa także, że miejsca postojowe, które co prawda posiadają odrębną księgę wieczystą, lecz realizują taką samą funkcję jak miejsca postojowe będące przynależnością, powinny być opodatkowane zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.

Ponadto Wnioskodawca uważa, że różnicowanie miejsc postojowych, które nie posiadają odrębnej księgi wieczystej i są przynależnością mieszkania oraz tych miejsc postojowych, które posiadają odrębną księgę wieczystą, byłoby naruszeniem art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Wnioskodawca podkreśla, że z perspektywy cywilnoprawnej miejsce postojowe w hali garażowej może mieć różny status. Miejsce postojowe może stanowić pomieszczenie przynależne do lokalu mieszkalnego. W takim przypadku najemca lokalu mieszkalnego ma jednocześnie prawo do wyłącznego korzystania z określonej części (miejsca postojowego) nieruchomości wspólnej. Drugim dopuszczalnym na gruncie przepisów rozwiązaniem jest posiadanie udziału w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość w postaci lokalu niemieszkalnego (tj. objętego odrębną księgą wieczystą).

W ocenie Wnioskodawcy, garaże pełniące taką samą funkcję powinny być opodatkowane w jednakowy sposób, nawet jeśli różny jest ich stan prawny. Z tego względu, w ocenie Wnioskodawcy, o wyborze właściwej stawki podatku od nieruchomości dla opodatkowania różnych miejsc postojowych w hali garażowej nie powinien decydować ich różny status prawny, lecz identyczny sposób ich rzeczywistego wykorzystania.

Przepisy u.p.o.l. przewidują zróżnicowane stawki podatku od nieruchomości dla różnego rodzaju budynków lub ich części. W 2024 r. roczna maksymalna stawka podatku dla budynków mieszkalnych wynosi 1,15 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, dla budynków

związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 33,10 zł od 1 m², zaś dla budynków pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 11,17 zł od 1 m².

Analiza przytoczonych powyżej przepisów prowadzi do wniosku, że ustawodawca różnicuje wysokość podatku od nieruchomości w zależności od funkcji, do jakiej jest przeznaczony budynek lub jego część, najniższą stawkę rezerwując dla budynków mieszkalnych, najwyżej opodatkowując budynki wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, przewidując również stawki pośrednie dla budynków przeznaczonych do specyficznych rodzajów działalności.

Należy zauważyć, że poszczególne rodzaje budynków wymienione w przepisach u.p.o.l. nie mają swoich definicji legalnych. Z przepisów nie wynika w szczególności, czym jest budynek mieszkalny lub jego część.

W ocenie Wnioskodawcy, o zastosowaniu stawki mieszkalnej podatku od nieruchomości decyduje okoliczność, czy budynek lub jego część są związane z realizacją funkcji mieszkalnej.

Sądy administracyjne definiują funkcję mieszkalną budynku jako zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich. Zaspokajanie podstawowych potrzeb życiowych jest przy tym interpretowane jako posiadanie ośrodka życiowego w danym budynku.

W doktrynie przyjmuje się, że stawką mieszkalną powinny być objęte co do zasady części wspólne budynku mieszkalnego, tj. części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali (np. korytarze). Wnioskodawca wskazuje, że przepisy prawa cywilnego pozwalają ustalić zasady korzystania z części wspólnych w taki sposób, że ich określone części są przeznaczone do wyłącznego korzystania przez właścicieli konkretnych lokali mieszkalnych.

W orzecznictwie sądów administracyjnych powszechne jest, że pomieszczenia przynależne do lokalu mieszkalnego, takie jak piwnica, strych, komórka czy też garaż, należy traktować jako wykorzystywane do realizacji funkcji mieszkalnej. Funkcja mieszkalna powinna być zatem rozumiana szeroko i rozciągać się nie tylko na takie czynności jak sen czy spożywanie posiłków, ale również inne związane z prowadzeniem gospodarstwa domowego, które w obecnych realiach obejmują także parkowanie samochodu.

Wnioskodawca wskazuje, że w jego opinii nie powinno dochodzić do rozróżnień, czy jako część budynku mieszkalnego można traktować wyłącznie pomieszczenie przynależne do lokalu mieszkalnego czy też pomieszczenia służące korzystaniu z budynku mieszkalnego, które jednak stanowią odrębną nieruchomość w sensie cywilnoprawym (tj. miejsca garażowe z odrębną księgą wieczystą).

Zdaniem Wnioskodawcy, w przepisach u.p.o.l. brak jest regulacji, które przy ustalaniu stawki podatku od nieruchomości nakazywałyby analizowanie statusu prawnego danej części budynku (w tym przypadku garażu).

Wnioskodawca tym samym uważa, że zróżnicowanie stawek podatku w odniesieniu do wykorzystywanych w identyczny sposób garaży prowadzi do nieuprawnionego nierównego traktowania podatników. Wnioskodawca uważa, że z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego, a także przepisów, do których wprost odwołuje się prawo podatkowe, nie istnieją podstawy prawne, aby garaże w budynkach wielomieszkaniowych były traktowane jako kategoria niejednolita. Podatnicy podatku od nieruchomości będący właścicielami takich miejsc powinni zatem w świetle prawa być traktowani tak samo.

Tym samym Wnioskodawca uważa, że garaże pełniące taką samą funkcję powinny być opodatkowane w jednakowy sposób, nawet jeśli różny jest ich stan prawny.

Wnioskodawca wskazuje, że poprawność jego stanowiska została potwierdzona w niedawno wydanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. sygn. akt SK 23/19. W swoim wyroku TK uznał, że stosowanie różnych stawek podatku od nieruchomości w stosunku do miejsc postojowych w budynkach mieszkalnych jest niezgodne z Konstytucją RP. TK uznał, że najniższą stawką podatku od nieruchomości objęto majątek przeznaczony do celów mieszkalnych, w tym miejsca garażowe stanowiące przynależność, jak i te będące odrębną nieruchomością. Zdaniem TK, posiadanie miejsca postojowego w wielostanowiskowym garażu jest „jak element mieszkania”, dlatego garaże podlegają klasyfikacji wg stawek dla budynków mieszkalnych, albowiem zaspokajają podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania. Bez względu na to, czy garaż stanowi nieruchomość odrębną od lokalu mieszkalnego, czy jest do lokalu mieszkalnego przynależny, to istotne jest to, że pełni taką samą funkcję.

Konkludując, Wnioskodawca uważa, że jest uprawniony do stosowania stawki podatku od nieruchomości właściwej dla budynków lub ich części mieszkalnych, tj. stawki o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l., zarówno w stosunku do miejsc postojowych które nie posiadają odrębnej księgi wieczystej, jak i tych, które taką księgę posiadają.

Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie opodatkowania garaży (miejsc postojowych), zarówno tych które nie posiadają odrębnej księgi wieczystej, jak i tych które taką księgę posiadają, wg stawki podatku od nieruchomości, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.), tj. stawki właściwej dla budynków lub ich części mieszkalnych – w aktualnie obowiązującym stanie prawnym jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. Ustawa definiuje w art. 1a ust. 1 pkt 1 pojęcie budynku jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Ustawa nie wskazuje, co należy rozumieć przez „część budynku”, jednakże stosując wykładnię systemową z analizy jej przepisów można wywieść, co się kryje pod tym pojęciem. Choć przepis art. 2 ust. 1 u.p.o.l. nie wymienia wprost jako kategorii przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości samodzielnych lokali mieszkalnych i niemieskalnych, stanowiących odrębne nieruchomości w sensie prawnym, to decydujące znaczenie w tym zakresie mają przepisy art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, art. 3 ust. 4a oraz art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. wskazuje, że osoby fizyczne będące w posiadaniu lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości nie są podatnikami podatku od nieruchomości. Z kolei art. 3 ust. 4a stanowi, że zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, o której mowa w ust. 4, nie stosuje się przy współwłasności w częściach ułamkowych lokalu użytkowego – garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym wraz z gruntem stanowiących odrębny przedmiot własności. Natomiast w świetle art. 3 ust. 5 obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali ciąży na właścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w nieruchomości wspólnej. A zatem ustawa o podatkach i opłatach lokalnych traktuje odmiennie lokale stanowiące odrębne i niestanowiące odrębnych nieruchomości.

Zagadnienia dotyczące ustanowienia odrębnej własności lokali zostały uregulowane w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1048 ze zm.; zwana dalej u.w.l.).

Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 u.w.l. samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Samodzielnym lokalem mieszkalnym 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.

Odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1). Umowa o ustanowieniu odrębnej własności lokalu powinna być dokonana w formie aktu notarialnego. Do powstania tej własności niezbędny jest wpis do księgi wieczystej (art. 7 ust. 2).

Zagadnienie samodzielności lokali zostało zinterpretowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 22 lutego 2017 r. sygn. akt II OSK 1458/15 Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że „analiza treści art. 2 ust. 2 u.w.l. wskazuje jednoznacznie, że kryterium decydującym o odrębnej własności lokalu jest samodzielność lokalu. Lokal posiada cechę samodzielności, o ile funkcjonalnie nie stanowi on części składowej innego lokalu, a korzystanie z niego nie wiąże się z koniecznością korzystania z pomieszczeń znajdujących się w innym lokalu. O tym, czy dany lokal może być uznany za samodzielny decyduje jego wydzielenie trwałymi ścianami, swobodny dostęp do niego właściciela czy mieszkańca i możliwość korzystania z niego bez wymogu korzystania z innych samodzielnych lokali, co oznacza przeznaczenie lokalu do wyłącznego użytku jego właściciela (mieszkańca) (zob. również wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2018 r. sygn. akt VII SA/Wa 1781/17; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 października 2017 r. sygn. akt III SA/Gd 637/17).

A zatem za części budynku należy uznać zarówno lokale wyodrębnione, jak i lokale niewyodrębnione, przy czym inny jest ich status w kontekście przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Lokale wyodrębnione (wpisane do odrębnej księgi wieczystej) stanowią odrębny przedmiot opodatkowania w stosunku do budynku, w którym się znajdują. Natomiast w przypadku lokali niewyodrębnionych (niewpisanych do odrębnej księgi wieczystej) przedmiot opodatkowania stanowi budynek, w którym się znajdują. Co więcej w przypadku lokali wyodrębnionych inna jest stawka podatkowa dla lokali mieszkalnych i niemieszkalnych, uzależniona dodatkowo od rodzaju podmiotu będącego ich właścicielem lub posiadaczem.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym kluczowe znaczenie dla dokonania prawidłowej interpretacji przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie opodatkowania garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym ma uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11. Zgodnie z podjętą uchwałą: „Na podstawie art. 3 ust. 4 w powiązaniu z treścią art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nieruchomość lokalowa została uznana za odrębny przedmiot opodatkowania. Odrębność ta (od innych części budynku) pozwala na różne opodatkowanie, w zależności od charakteru lokalu, który może być mieszkalny, pozostały bądź przeznaczony na działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5 ust. 1 tej ustawy. Pogląd ten zyskał aprobatę w piśmiennictwie (por. L. Etel, Podatek od lokali garażowych, "Finanse Komunalne" 2011, nr 5, s. 33-38). W artykule tym autor wskazał, że nabycie garażu jako lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość prowadzi do tego, że lokal taki staje się (...) odrębnym od budynku przedmiotem podatku od nieruchomości. W związku z tym stosuje się do niego odrębne stawki podatkowe. Podobne stanowisko autor ten zawarł w publikacji: Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych", 2002, nr 7-8, s. 1 i 9-13. Zważywszy, że własność lokali może stanowić odrębny od innych części budynku przedmiot opodatkowania, konieczne jest przywołanie przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.

Przepis art. 2 ust. 1 tej ustawy wskazuje, że samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. 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. W art. 2 ust. 4 wskazano także, że do lokalu mogą przynależeć, jako jego 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". Z powyższych przepisów należy wyprowadzić wnioski, że garaż może stanowić pomieszczenie przynależne do samodzielnego lokalu mieszkalnego albo może stanowić odrębną własność lokalową. W pierwszej z tych sytuacji nie będzie stanowił odrębnego od samodzielnego lokalu mieszkalnego przedmiotu opodatkowania. Będzie zatem podlegał opodatkowaniu tak jak lokal mieszkalny. Dotyczy to wszystkich sytuacji, w których nie wyodrębniono prawnie własności lokalowej, np. miejsce postojowe w hali garażowej z podziałem *quoad usum*. W 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 bądź pozostałego). (...) Zakwalifikowanie przedmiotu opodatkowania w postaci odrębnej własności lokalowej - garażu będzie uzależnione od tego, czy uznamy, że ma ona charakter mieszkalny, czy też nie. "Garaż" w rozumieniu potocznym to pomieszczenie przystosowane do przechowywania samochodów (Słownik współczesnego języka polskiego, pod. red. B. Dunaja, Warszawa 1996, s. 166). Uwzględniając kryterium zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich, trzeba uznać, że garaż nie spełnia funkcji mieszkalnych. W sytuacji, gdy stanowi on przedmiot opodatkowania odrębny od innych części budynku, nie dzieli losu innych części tego budynku (mieszkalnych), nawet jeżeli cały budynek ma charakter mieszkalny. (...) Za przyjęciem poglądu, że garaż (lokal) stanowiący odrębną własność podlega innemu (wyższemu) opodatkowaniu niż garaż będący przynależnością lokalu mieszkalnego, przemawiają także względy wykładni celowościowej. W praktyce zdarza się, że właścicielami lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość w postaci garażu są osoby fizyczne, które nie są właścicielami samodzielnych lokali mieszkalnych znajdujących się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym. W takiej sytuacji brak jest uzasadnienia, aby podatek od nieruchomości w stawce przewidzianej dla budynków mieszkalnych był uiszczany przez osoby będące wyłącznie właścicielami samego garażu, który nie pełni funkcji mieszkalnej. Podatek od nieruchomości zalicza się do podatków o charakterze majątkowym. W polskim systemie opodatkowania majątku wysokość stawek dla budynków lub ich części zróżnicowano w zależności od sposobu ich wykorzystania".

Powyższe stanowisko prezentowane jest w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. wyrok NSA z dnia 15 maja 2024 r. III FSK 677/22, wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2022 r. III FSK 4606/21 i III FSK 4606/21, wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2018 r. II FSK 2399/17, wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 września 2023 r. I SA/Bd 354/23, wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 października 2018 r. I SA/Kr 624/18, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 września 2018 r. I SA/Gd 679/18, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 maja 2018 r. I SA/Wr 1224/17, wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 marca 2017 r. I SA/Bk 1107/16, wyrok WSA w Kielcach z dnia 22 września 2016 r. I SA/Ke 422/16).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stawki podatku od nieruchomości od budynków lub ich części są zależne od tego, czy mamy do czynienia z budynkami lub ich częściami: a) mieszkalnymi, b) związanymi z prowadzeniem

działalności gospodarczej oraz budynkami mieszkalnymi lub ich częściami zajętyymi na prowadzenie działalności gospodarczej, c) zajętyymi na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, d) związanymi z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętyymi przez podmioty udzielające tych świadczeń, e) pozostałymi, w tym zajętyymi na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia budynku mieszkalnego, choć posługuje się nim dla określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a. Przepisem znajdującym się poza zakresem ustawy podatkowej, a mającym istotne znaczenie dla wymiaru podatku od nieruchomości, jest jednak art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1629 z późn. zm.), który stanowi, że podstawę wymiaru podatków i oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Należy zauważyć, że ewidencja ta zawiera informacje dotyczące gruntów, budynków i lokali. W świetle art. 20 ust. 1 tej ustawy ewidencja gruntów i budynków obejmuje w przypadku budynków informacje dotyczące ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych, a w przypadku lokali – ich położenia, funkcji użytkowych oraz powierzchni użytkowej.

Jak podkreśla się w orzecznictwie sądów administracyjnych użyty w przepisie art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne zwrot „wymiar podatku” należy interpretować jako ustalenie (określenie) zobowiązania podatkowego, z uwzględnieniem elementów przedmiotowych, jak i podmiotowych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. W orzecznictwie sądów administracyjnych powszechnie przyjmowany jest pogląd, w świetle którego stosownie do art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji funkcji nieruchomości, lecz powinien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków (m.in. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 27 kwietnia 2009 r. sygn. akt II FPS 1/09). Oznacza to, że co do zasady o sposobie kwalifikacji gruntu (budynku), dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, nie tyle decyduje sposób rzeczywistego wykorzystania nieruchomości, ile jej funkcje (przeznaczenie) wskazane w ewidencji gruntów i budynków. W ten tok rozumowania wpisuje się również pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażony w wyroku z dnia 21 grudnia 2012 r. sygn. akt II FSK 986/11, w którym zaakcentowano, że w świetle art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne podstawą wymiaru podatków nie jest stan faktyczny, lecz stan ujawniony (zapisany) w ewidencji gruntów i budynków oraz, że w tym kontekście można mówić o formalnym związaniu ewidencją, która dla wymiaru podatku ma znaczenie rozstrzygające, niezależnie od tego, jaki w określonym czasie jest charakter danych gruntów (budynków).

W świetle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 listopada 2014 r. sygn. akt II FSK 2967/14 uwzględniając kryterium mocy wiążącej ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatku od nieruchomości, tj. ustalenia elementów przedmiotowych i podmiotowych zobowiązania podatkowego, zawarte w niej informacje można postrzegać w kategoriach bezwzględnie i względnie wiążących. Bezwzględne związanie danymi ewidencyjnymi polega na tym, że organ podatkowy nie może ich samodzielnie korygować, dopóki ewidencja nie zostanie zmieniona w przewidzianym prawem trybie administracyjnym. Do grupy bezwzględnie wiążących danych, zawartych w ewidencji gruntów i budynków, zaliczyć można: w przypadku gruntów – dane ewidencyjne wskazujące położenie, granice i powierzchnię gruntów oraz rodzaj użytków gruntowych i klasy gleboznawcze, a w odniesieniu do budynków i lokali stanowiących odrębny przedmiot

własności – także informacje dotyczące ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i powierzchni użytkowej lokali (art. 20 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne).

W świetle powyższego o funkcji i przeznaczeniu danego budynku i lokalu decydują dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków, które stanowią podstawę wymiaru podatku od nieruchomości w świetle art. 21 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zdefiniowano natomiast w art. 1a ust. 1 pkt 3 pojęcie budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w przypadku których zastosowanie znajdzie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b. Poprzez budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a, który stanowi, że do tej kategorii budynków nie zalicza się m.in. budynków mieszkalnych oraz budynków 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, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek lub jego części z użytkowania. Z treści powyższego przepisu wynika, że kryterium decydującym o uznaniu budynków i wyodrębnionych lokali za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jest co do zasady fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę, który dodatkowo faktycznie wykorzystuje je w prowadzonej działalności gospodarczej. Za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy zatem uznać wyodrębnione lokale niemieszkalne będące w posiadaniu przedsiębiorcy, które stanowią odrębny od budynku mieszkalnego przedmiot opodatkowania.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, która prowadzi działalność gospodarczą m.in. w zakresie wynajmu mieszkań. W budynku wielorodzinnym, nabytym przez Spółkę w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, znajdują się lokale mieszkalne przeznaczone na wynajem długoterminowy, zaś na parterze budynku znajdują się miejsca parkingowe wynajmowane mieszkańcom. Cały budynek (zarówno lokale mieszkalne, jak i miejsca postojowe) objęty jest jedną księgą wieczystą. Wnioskodawca posiada także inne miejsca parkingowe przypisane do konkretnych mieszkań, usytuowane w blokach mieszkalnych, które posiadają odrębne księgi wieczyste.

Biorąc pod uwagę obowiązujący aktualnie stan prawny oraz odnoszące się do niego stanowisko sądów administracyjnych, w tym przede wszystkim uchwałę 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11, w ocenie organu podatkowego miejsca postojowe znajdujące się w budynku mieszkalnym, objęte jedną księgą wieczystą wraz z tym budynkiem, podlegają opodatkowaniu wg stawki właściwej dla budynków lub ich części mieszkalnych, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Natomiast miejsca postojowe znajdujące się w budynku mieszkalnym, ale posiadające odrębne księgi wieczyste, w przypadku przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą podlegają opodatkowaniu wg stawki właściwej dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Natomiast odnosząc się do argumentu Wnioskodawcy, że poprawność jego stanowiska została potwierdzona w niedawno wydanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. sygn. akt SK 23/19, należy zauważyć, że w powyższym wyroku Trybunał Konstytucyjny zawarł dwie tezy.

Po pierwsze, Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70):

- w zakresie, w jakim umożliwiają, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku

o odmiennym niż mieszkalny charakterze, są niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

- w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji”.

Po drugie, w przywołanym wyroku Trybunał Konstytucyjny orzekł jednocześnie, że „Przepisy wymienione w części I, w zakresach tam wskazanych, tracą moc obowiązującą z upływem 31 grudnia 2024 r.”

Jak wskazał Naczelny Sad Administracyjny w wyroku z dnia 15 maja 2024 r. III FSK 677/22 oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 9 lipca 2024 r. I SA/Wr 913/23, „podkreślić należy, że powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego jest wyrokiem zakresowym, a zatem wskazującym na utratę mocy obowiązującej wymienionych przepisów z dniem 31 grudnia 2024 r., jednakże w zakresach wskazanych w tym wyroku. Skorzystanie przez Trybunał Konstytucyjny z kompetencji określania innego czasu derogacji niekonstytucyjnej normy prawnej znajduje oparcie w art. 190 ust. 3 Konstytucji RP. Co do zasady orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niezgodność aktu (przepisu) z Konstytucją są skuteczne z mocą wsteczną, niemniej w przypadku podjęcia decyzji o konieczności sięgnięcia do uprawnienia przewidzianego w art. 190 ust. 3 Konstytucji, orzeczenia odraczające termin utraty mocy obowiązującej aktu (przepisu) są wyjątkowo skuteczne ex nunc przez wzgląd na każdorazowo określane przez Trybunał wartości należne do objęcia ochroną. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do pozbawienia praktycznego znaczenia normy konstytucyjnej wyrażonej w art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, ryzyka powstania zjawiska wtórnej niekonstytucyjności, wznowiania postępowań, w których orzeczenia zapadły w okresie odroczenia utraty mocy obowiązującej przepisu niezgodnego z Konstytucją, uzależnienia stosowania niekonstytucyjnego aktu (przepisu) od terminu orzekania, a ostatecznie zaistnienia stanu nierównego traktowania podmiotów prawa będących w tożsamej sytuacji prawnej. Na kanwie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP wypracowano przy tym rozwiązanie stanowiące bufor bezpieczeństwa przed nieuprawnionym nadużywaniem omawianego rozwiązania (por. wyrok NSA z 31 sierpnia 2018 r. sygn. akt II FSK 2469/16). Uprawnienie Trybunału Konstytucyjnego odraczania terminu utraty mocy obowiązującej badanego aktu (przepisu) ograniczone jest wyłącznie do przypadków, gdy za jego wykorzystaniem przemawia potrzeba ochrony innych istotnych wartości konstytucyjnych, zagrożonych naruszeniem w razie natychmiastowej derogacji przepisu, co do którego stwierdzona została niekonstytucyjność (por. wyrok NSA z 29 sierpnia 2023 r., sygn. akt III FSK 693/22, CBOSA). Z taką właśnie sytuacją mamy do czynienia w analizowanym przypadku. W omawianym wyroku Trybunał zwrócił uwagę, że dochody podatkowe uzyskiwane przez gminy z podatku od nieruchomości służą zapewnieniu środków na wykonywanie zadań publicznych na tym samym obszarze, na którym znajdują się nieruchomości, których dotyczyłyby potencjalne sprawy wznowieniowe. Ponadto w czasach, kiedy dochody jednostek samorządu terytorialnego ulegają relatywnemu ograniczeniu, a ich zobowiązania wobec wspólnot lokalnych pozostały na niezmiennym poziomie, nieuzasadnione jest natychmiastowe, w trakcie roku budżetowego, obniżanie przypisanych im dochodów podatkowych. Trybunał podziela i podtrzymuje stanowisko wyrażone w jego wcześniejszym wyroku, że odroczenie utraty mocy obowiązującej wynika z konieczności respektowania konstytucyjnie chronionych wartości,

takich jak pewność prawa, bezpieczeństwo prawne, współdziałanie władz i zapewnienie zaspokajania potrzeb wspólnoty samorządowej. Będą one w większym stopniu realizowane w sytuacji czasowego pozostawienia w systemie prawa niezgodnych z Konstytucją regulacji, aniżeli w następstwie ich eliminacji z chwilą ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw (zob. wyrok z 22 lipca 2020 r., sygn. K 4/19, OTK ZU A/2020, poz. 33).

Odroczenie wejścia w życie wyroku oznacza, że przepisy, których niekonstytucyjność Trybunał stwierdził, przestaną obowiązywać od 1 stycznia 2025 r. Mając na uwadze, że za odroczeniem utraty mocy obowiązującej wskazanych w wyroku przepisów, przemawiają zaakcentowane przez Trybunał istotne względy, zdaniem Sądu, do dnia 1 stycznia 2025 r. obowiązujące przepisy należy wyklądać zgodnie z powołaną wyżej uchwałą NSA z dnia 27 lutego 2012 r. sygn. akt II FPS 4/11 (por. wyrok NSA z 15 maja 2024 r. sygn. akt III FSK 677/22, wyrok WSA w Poznaniu z 30 listopada 2023 r. sygn. akt I SA/Po 206/20)”.

Organ podatkowy podziela powyższe stanowisko, zgodnie z którym przepisy dotyczące sposobu opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych, których utrata mocy obowiązującej została odroczone do dnia 31.12.2024 r., nadal mają zastosowanie w sprawach indywidualnych. Tym samym do upływu tego terminu obowiązuje dotychczasowa wykładnia tych przepisów.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90 – 434 Łódź, w dwóch egzemplarzach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 i art. 47 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miasta Łodzi, Departament Finansów Publicznych, Wydział Finansowy, ul. Sienkiewicza 5, 90 – 113 Łódź.