

- **jak określić wysokość kondygnacji? - Piotr Kalemba (Thedy)**

Wyrok NSA z 24 maja 2022 r., III FSK 590/21

W celu zastosowania procentowego zaliczenia do powierzchni użytkowej budynku dla powierzchni pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji kluczowe znaczenie ma odniesienie się do wyrażenia wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m. Przy ustaleniu sposobu jego rozumienia należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że stanowi ono składową ustawowego sformułowania, za pomocą którego normodawca wprowadza zaliczenie w 50 % do powierzchni użytkowej budynku. W ramach zatem ustalenia zakresu tego ustawowego sformułowania nie można wprowadzać dodatkowych kryteriów, zarówno z uwagi na wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym, jak również konsekwencje zastosowania tego unormowania. Przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy zatem uwzględnić odległość mierzoną od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stopu.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca podatkowy określił co stanowi podstawę opodatkowania w przypadku budynków lub ich części. Podstawę opodatkowania stanowi zatem w tym przypadku powierzchnia użytkowa. W odróżnieniu zatem od wskazania podstawy opodatkowania dla gruntów, w przypadku budynków, jak również części tych budynków ustawodawca doprecyzowuje element powierzchni poprzez „wymiar użytkowy”. Dlatego też normodawca wprowadził definicję legalną powierzchni użytkowej. Dla ustalenia zakresu podstawy opodatkowania w przypadku budynku lub jego części należy zatem zastosować unormowanie z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. Trzeba przy tym zauważyć, że w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. prawodawca, dla wyjaśnienia wątpliwości interpretacyjnych, definicji poddał nie tylko powierzchnię użytkową, do której odnosi się w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ale powierzchnię użytkową budynków lub ich części. Chodzi zatem o powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. Jednocześnie w ramach definicji podstawy opodatkowania wskazano, że do kondygnacji należy zakwalifikować również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

Dla ustalenia w konkretnym przypadku podstawy opodatkowania w odniesieniu do danego budynku, czy też jego części trzeba uwzględnić powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach z wyłączeniem wskazanych powierzchni, a jednocześnie należy zakwalifikować do kondygnacji ustawowo wskazane przypadki.

Ustawodawca podatkowy dla doprecyzowania podstawy opodatkowania w przypadku budynków lub ich części, a jednocześnie podkreślenia jej wymiaru użytkowego, wprowadził regulację w art. 4 ust. 2 u.p.o.l., stosownie do której zalicza się do powierzchni użytkowej budynku procentowo, bądź też pomija się ją w zależności od wskazanych parametrów. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%. Z kolei gdy wysokość ta jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

W celu zastosowania procentowego zaliczenia do powierzchni użytkowej budynku dla powierzchni pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji kluczowe znaczenie ma odniesienie się do wyrażenia wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m. Przy ustaleniu sposobu jego rozumienia należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że stanowi ono składową ustawowego sformułowania, za pomocą którego normodawca wprowadza zaliczenie w 50 % do powierzchni użytkowej budynku. W ramach zatem ustalenia zakresu tego ustawowego

sformułowania nie można wprowadzać dodatkowych kryteriów, zarówno z uwagi na wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym, jak również konsekwencje zastosowania tego unormowania. Przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy zatem uwzględnić odległość mierzona od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stopu. Taki sposób określenia tego wyrażenia został sformułowany w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak choćby w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 listopada 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 707/19. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego trzeba jednocześnie zauważyć, że posłużenie się przez ustawodawcę w ramach art. 4 ust. 2 u.p.o.l. wyrażeniem części kondygnacji w świetle, a zatem obok sformułowania, w ramach którego zastosowanie ma pojęcie kondygnacji z uwagi na art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. nie daje możliwości ustalenia innego sposobu rozumienia tego wyrażenia.

Odnosząc te uwagi ogólne do przedmiotu niniejszej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że nie można podzielić stanowiska Sądu pierwszej instancji, który przy wykładni art. 4 ust. 2 u.p.o.l. uwzględnił taki sposób rozumienia pojęcia kondygnacji o wysokości w świetle, gdzie należy brać pod uwagę odległość od podłoża do najwyższego punktu pomieszczenia, co powoduje de facto podział na części podstawy opodatkowania pod belkami konstrukcyjnymi i pomiędzy nimi. Posłużenie się bowiem przez ustawodawcę sformułowaniem części kondygnacji o wysokości w świetle nie daje podstawy do rozszerzającego sposobu jego zastosowania, a zatem z pominięciem tego w jaki sposób określa się wysokość kondygnacji w świetle. Nie można bowiem pominąć tego, że chodzi o powierzchnię użytkową. Akcentowanie bowiem przez Sąd pierwszej instancji, w oparciu o orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, konieczności uwzględnienia powierzchni poszczególnych części kondygnacji z zastosowaniem wysokości tychże części może prowadzić do pominięcia istoty zaliczenia procentowego do powierzchni użytkowej budynku.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego na uwzględnienie zasługuje zatem zarzut dotyczący błędnej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 i ust 2 w zw. z art. 1a ust 1 pkt 5 u.p.o.l. poprzez przyjęcie iż wysokość kondygnacji należy liczyć od podłogi do najwyższego punktu pomieszczenia, co w rezultacie prowadzi do ustalenia powierzchni użytkowej bez zastosowania ustawowego pojęcia, lecz na podstawie punktu położonego najwyżej w wydzielonych częściach pomieszczenia. Taki sposób wykładni zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzi do zastosowania nieprzewidzianych w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. kryteriów kwalifikacji procentowego zaliczenia, a zatem obniżenia powierzchni użytkowej.

Zasadnie podkreśliła również Skarżąca spółka, zarzucając błędną wykładnię przywołanych unormowań, tj. art. 4 ust. 1 pkt 2 i ust 2 w zw. z art. 1a ust 1 pkt 5 u.p.o.l. że zaprezentowany w wyroku Sądu pierwszej instancji sposób rozumienia wskazanych unormowań prowadzi również od tego, że wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania ma rodzaj budynku i faktyczny sposób jego wykorzystywania.

W konsekwencji powyższego w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego trafny jest także zarzut naruszenia art. 87 ust. 1 w zw. z art. 217 Konstytucji RP oraz art. 2a O.p. poprzez niewłaściwe zastosowanie tych regulacji z uwagi na dopuszczenie możliwości modyfikowania zakresu przepisu podatkowego przez wprowadzenie pozaustawowej przesłanki ustalania powierzchni użytkowej budynku w oparciu o badanie możliwości faktycznego wykorzystania tej powierzchni.

Wyroki powiązane

Zgodne z komentowanym wyrokiem:

wyrok NSA z 7 września 2022 r., sygn. akt III FSK 1843/21

wyrok WSA w Opolu z 19 kwietnia 2023 r., sygn. akt I SA/Op 23/23

wyrok WSA w Warszawie z 28 listopada 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 707/19

Sprzeczne z komentowanym wyrokiem:

wyrok WSA w Olsztynie z 24 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 804/15

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70)

Art. 4 ust. 1 Podstawę opodatkowania stanowi:

(...) pkt 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa.

Art. 1a ust. 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...) pkt 5) powierzchnia użytkowa budynku lub jego części - powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe

Art. 4 ust. 2 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.

Główne problemy

1. Wysokość w świetle.
2. Dzielenie kondygnacji / pomieszczeń na części.
3. Belki, skosy, sklepienia oraz rury, kanały wentylacyjne, tory kablowe, znaki informacyjne, a wysokość w świetle.