

# Powierzchnia użytkowa poddasza jako podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości

DOI: 10.5604/01.3001.0014.3523

## Streszczenie

Na gruncie podatku od nieruchomości podstawą opodatkowania budynku jest powierzchnia użytkowa mierzona na wszystkich kondygnacjach, w tym na poddaszu użytkowym. Z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że do włączenia poddasza do podstawy opodatkowania budynku poddasze to musi mieć charakter użytkowy, gdyż stanowi to warunek uznania go za kondygnację, której powierzchnię wlicza się do powierzchni użytkowej stanowiącej podstawę opodatkowania. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawierają definicji legalnej pojęć „poddasze użytkowe” i „kondygnacja”. Terminy te występują w przepisach rozporządzeń z zakresu prawa budowlanego i ochrony przeciwpożarowej, jednak określając podstawę opodatkowania, nie należy odwoływać się do aktów prawnych niższego rzędu, szczególnie z zakresu innych dziedzin prawa niż prawo podatkowe. Ze względu na brak definicji legalnych, rozstrzygające jest słownikowe znaczenie tych pojęć, więc o tym, czy poddasze budynku powinno być traktowane jako kondygnacja w rozumieniu podatku od nieruchomości, decyduje jego użytkowy charakter, a nie faktyczne użytkowanie czy spełnienie technicznych norm budowlanych lub przeciwpożarowych.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, podstawa opodatkowania, poddasze użytkowe, powierzchnia użytkowa

## Usable floor space of the attic as the basis for real estate tax

### Abstract

In terms of real estate tax, the tax base for a building is the usable area measured on all floors, including the attic. According to the provisions of the Act on Local Taxes and Fees, to include an attic in the tax base of a building, the attic must be of a usable nature, as this is a condition for recognizing it as a storey, the area of which is included in the usable area constituting the taxable amount. The provisions of the Act on Local Taxes and Fees do not contain a legal definition of the terms “attic” and “storey”. These terms appear in the provisions of regulations in the field of construction law and fire protection, however, when determining the tax base, one should not refer to legal acts of a lower rank, especially in the field of other areas of law than tax law. Due to the lack of legal definitions, the dictionary meaning of the terms is decisive, so whether the attic of a building should be treated as a storey within the meaning of real estate tax is determined by its usable nature, and not the actual use or compliance with technical construction or fire standards.

<sup>1</sup> Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Członek International Taxation of Entertainers Group oraz International Fiscal Association. Stypendystka FIFA. W latach 2014–2016 Członek Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego przy Ministrze Finansów. ORCID: 0000-0002-8990-5556.

**Keywords:** immovable property tax, tax base, usable attic, usable area

## 1. Uwagi wstępne – podstawa opodatkowania i założenia badawcze artykułu

Podstawa opodatkowania to jeden z elementów konstrukcji prawnej podatku. Wyraża ona ilościowe lub wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania. W aspekcie normatywnym abstrakcyjna podstawa opodatkowania jest elementem hipotezy normy prawnopodatkowej, który służy wskazaniu sposobu kwantyfikacji przedmiotu opodatkowania i ma kluczowe znaczenie dla wymiaru podatku, bowiem to do podstawy opodatkowania, zindywidualizowanej co do podmiotu i określonej co do wysokości, stosuje się następnie stawkę podatku. Pojęcie podstawy opodatkowania w sensie abstrakcyjnym nie posiada definicji legalnej, a co więcej termin ten nie pojawia się w art. 217 Konstytucji RP<sup>2</sup>, który wymienia elementy konstrukcji prawnej podatku i ustanawia zasadę wyłączności ustawy w sprawach podatkowych. Zgodnie z tym przepisem, nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy. Ponieważ art. 217 Konstytucji nie wymienia wprost podstawy opodatkowania, w doktrynie pojawił się pogląd, że prawodawca nie wymaga określenia tego elementu konstrukcji podatku w akcie rangi ustawowej<sup>3</sup>. Argumentowano także, iż podstawa opodatkowania odnosi się do przedmiotu opodatkowania i nie może być traktowana odrębnie. Niemniej ze względu na kluczowe znaczenie podstawy opodatkowania przyjmuje się, że dotyczące jej regulacje powinny znaleźć się w ustawie, gdyż ich pozostawienie aktowi wykonawczemu do ustawy godziłoby w zasadę pewności prawa<sup>4</sup>. Mimo to można wskazać liczne przykłady nieprecyzyjnego uregulowania podstawy opodatkowania w przepisach ustaw podatkowych oraz przypadki niepełnego ujęcia tej materii w aktach rangi ustawowej.

W doktrynie i orzecznictwie podkreśla się autonomię prawa podatkowego<sup>5</sup> w ramach systemu prawa, czyli jego wyodrębnienie jako osobnej gałęzi prawa

<sup>2</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483).

<sup>3</sup> H. Dzwonkowski, *Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 2, s. 21.

<sup>4</sup> C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 208.

<sup>5</sup> Por. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 39-58; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 12; uchwała NSA z dnia 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11.

ze względu na swoiste dla tego prawa instytucje prawne, siatkę pojęciową oraz metodę regulacji. Podkreślił to Naczelny Sąd Administracyjny już w wyroku z dnia 3 września 1993 r.<sup>6</sup>, wskazując, iż cechą charakterystyczną polskiego prawa podatkowego jest jego autonomiczność w stosunku do innych gałęzi prawa pozytywnego. Konsekwencją autonomicznego charakteru prawa podatkowego jest m.in. to, że nazwy występujące na gruncie innych dziedzin prawa często nie oznaczają tych samych pojęć. Prawo podatkowe, używając nazw analogicznych jak w innych gałęziach prawa, może im przypisywać takie znaczenie jak w danej dziedzinie albo też znaczenie szczególne, uzależnione od celów, jakie ustawodawca zamierza realizować. W doktrynie podkreśla się nawet, że aby prawo podatkowe mogło wypełniać swoje zadania, może być wiązane tylko własnymi pojęciami<sup>7</sup>. Ustawodawca podatkowy posługuje się jednak niekiedy pojęciami z innych dziedzin prawa, bez ich zmiany lub modyfikacji, lecz powinien to czynić zasadniczo tylko wtedy, gdy uzna, że pojęcia te mogą być wykorzystane do realizacji celów opodatkowania.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest problematyka uwzględniania poddasza w podstawie opodatkowania budynków podatkiem od nieruchomości. Zagadnienie to stanowi jeden z wielu przykładów skomplikowanej materii, jaką jest podstawa opodatkowania, która, nie będąc w pełni uregulowana w ustawie, jak w przypadku podatku od nieruchomości, powoduje niejasności interpretacyjne. Na mocy przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>8</sup>, aby powierzchnia poddasza mogła być włączona do podstawy opodatkowania jako powierzchnia użytkowa budynku, poddasze musi mieć charakter użytkowy, gdyż stanowi to warunek uznania go za kondygnację, której powierzchnię wlicza się do podstawy opodatkowania. Przepisy ustawy nie zawierają jednak precyzyjnych definicji legalnych wymienionych pojęć, co prowadzi do powstania wątpliwości co do właściwego sposobu ich wykładni oraz prawidłowego rozumienia.

Problem badawczy obejmuje weryfikację hipotez sformułowanych w postaci stawianych w niniejszym artykule następujących pytań badawczych: Czy wykładni przepisów dotyczących poddasza użytkowego w kontekście powierzchni użytkowej jako podstawy opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości należy dokonywać na podstawie przepisów w zakresie prawa budowlanego i ochrony przeciwpożarowej, czy opierać się wyłącznie na słownikowym znaczeniu pojęć używanych w ustawie podatkowej?

<sup>6</sup> SA/Po 1163/93, POP 1998/3/86.

<sup>7</sup> Por. R. Mastalski, *op. cit.*

<sup>8</sup> T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 (dalej: „u.p.o.l.”).

Czy w rezultacie o tym, czy poddasze budynku powinno być traktowane jako kondygnacja w rozumieniu podatku od nieruchomości, decyduje jego użytkowy charakter (sama potencjalna możliwość korzystania z powierzchni poddasza), faktyczne użytkowanie, czy zgodność z normami technicznymi, prawnymi lub bezpieczeństwa?

Pomocnicza teza badawcza artykułu stanowi, że przy interpretacji pojęć na gruncie podatkowym w przypadku braku definicji legalnych w ustawie podatkowej rozstrzygające jest słownikowe znaczenie pojęć.

Metody badawcze zastosowane do udowodnienia tezy obejmują metodę analizy prawodawstwa, literatury przedmiotu oraz orzecznictwa zawierających ustalenia teoretyczne i twierdzenia z zakresu ogólnej teorii prawa i prawa podatkowego (ustalenia dotyczące reguł wykładni, pojęcia podstawy opodatkowania, autonomii prawa podatkowego). Do rozwiązania problemu badawczego i weryfikacji postawionych hipotez zastosowano także metodę analizy prawodawstwa, literatury przedmiotu, orzecznictwa i definicji słownikowych. Dokonane ustalenia zostały poczynione za pomocą analizy dogmatyczno-prawnej na gruncie prawa podatkowego, dotyczącej poszczególnych przepisów konstytuujących podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a także metody prawnoporównawczej i analizy konstrukcji logicznej. Weryfikacji hipotezy badawczej służyło także zastosowanie metody wykładni prawniczej oraz analizy logicznej, jak również analiza orzecznictwa sądowego.

## **2. Powierzchnia użytkowa jako podstawa opodatkowania budynków lub ich części**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budynki lub ich części. W myśl przepisu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa wyrażona w metrach kwadratowych. Definicję legalną powierzchni użytkowej zawiera art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., zgodnie z którym powierzchnia użytkowa budynku lub jego części jest to powierzchnia mierzona 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. Na mocy powyższego przepisu, aby powierzchnia poddasza mogła być włączona do podstawy opodatkowania jako powierzchnia użytkowa budynku, poddasze musi mieć charakter użytkowy, gdyż stanowi to warunek uznania go za kondygnację, której powierzchnię wlicza się do podstawy opodatkowania.

Dla rozstrzygnięcia, czy zakresem pojęcia „powierzchnia użytkowa” należy objąć poddasze budynku podatnika i włączyć je do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, kluczowe jest zatem dokonanie prawidłowej interpretacji pojęć „kondygnacja” oraz „poddasze użytkowe”, zawartych w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. O ile pełna analiza tych pojęć wykracza poza zakres niniejszego artykułu i zostanie ograniczona do kwestii istotnych w kontekście poddasza, o tyle należy podkreślić, że są one ściśle związane i wymagają precyzyjnego określenia, ponieważ regulacje dotyczące powierzchni użytkowej ustanawiają zasady obliczania podstawy opodatkowania budynków.

W przepisach u.p.o.l. nie zdefiniowano terminu „powierzchnia”, posługując się nim zarówno w *definiendum*, jak i *definiens* „powierzchni użytkowej”. Zgodnie ze słownikowym znaczeniem, powierzchnia to „obszar, przestrzeń o rozmiarach ograniczonych, określony teren”<sup>9</sup>. Z kolei znaczenie językowe pojęcia „użytkowy”, które odnosi się w tym przepisie do powierzchni użytkowej oraz do poddasza użytkowego, wymienionego jako przykład kondygnacji, to „służący celom praktycznym, mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku, dający się użytkować”<sup>10</sup>. Punktem wyjścia rozważań dotyczących kondygnacji w kontekście powierzchni użytkowej jest zatem istnienie zamkniętej przestrzeni o ograniczonych rozmiarach, która jest lub może być przeznaczona do praktycznego zastosowania („da się użytkować”). Kluczową kwestią będzie ustalenie, czy istotna jest sama faktyczna lub potencjalna możliwość korzystania z takiej powierzchni, czy wyznacznikiem użyteczności jest zgodność z normami technicznymi, prawnymi lub bezpieczeństwa.

Ustawodawca nie zdefiniował precyzyjnie „powierzchni użytkowej budynku lub jego części” na potrzeby podatku od nieruchomości, wskazując jedynie sposób jej pomiaru i wyłączając z opodatkowania powierzchnię klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. Wyraźnie wskazał natomiast, że za „kondygnację”, której powierzchnię użytkową należy wliczyć do podstawy opodatkowania, uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Wydaje się, że w ustawie celowo wskazano akurat te pomieszczenia, ponieważ w praktyce często nie są wykorzystywane, chociaż funkcjonalnie mogą nadawać się do użytkowania. Ustawodawca, chcąc przeciąć wszelkie spory interpretacyjne, wskazał je zatem wprost jako podlegające opodatkowaniu<sup>11</sup>. W rezultacie, jeżeli poddasze spełnia definicję kondygnacji, to w dalszej kolejności należy badać, czy powierzchnia ta odpowiada niezdefiniowanemu pojęciu „poddasza użytkowego”.

<sup>9</sup> Słownik języka polskiego PWN, M. Szymczak (red.), tom II, Warszawa 1984, s. 867.

<sup>10</sup> Słownik języka polskiego PWN, M. Szymczak (red.), tom III, Warszawa 1984, s. 645.

<sup>11</sup> Pismo Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 9 grudnia 2013 r., nr PD-01.3120.8.19.2013.GK.

### 3. Pojęcie kondygnacji

Termin „kondygnacja”, którym posługuje się art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., nie został zdefiniowany w przepisach u.p.o.l. regulujących podatek od nieruchomości. Przepisy te nie odsyłają również wprost w przypadku pojęcia kondygnacji do regulacji zawartych w innych aktach prawnych. Zamieszczone w art. 1a ust. 1 pkt. 1 i 2 u.p.o.l. odesłania do przepisów prawa budowlanego dotyczą wyłącznie definiowania budynku i budowli. Brak definicji legalnej nie stanowi natomiast przeszkody do rekonstrukcji na gruncie analizowanego przepisu znaczenia „kondygnacji” w oparciu o przyjęte w polskiej kulturze prawnej reguły wykładni, które nakazują w takim wypadku rozumienie danego pojęcia zgodnie z jego potocznym, słownikowym rozumieniem. Wykładnia literalna (słownikowa, gramatyczna) ma bowiem pierwszeństwo zastosowania<sup>12</sup>. W drugiej kolejności można posługiwać się wykładnią systemową, w ramach której poszukuje się znaczenia danego terminu (przepisu) w innych aktach prawnych. Jednak wobec autonomiczności prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa niezasadne jest odwoływanie się do definicji zawartych w przepisach niepodatkowych<sup>13</sup>, szczególnie w akcie prawnym niższego rzędu, np. rozporządzeniu, gdy przepisy u.p.o.l. nie zawierają takiego odesłania. W praktyce pojawiły się jednak wątpliwości, czy na gruncie podatku od nieruchomości właściwe jest potoczne, słownikowe rozumienie pojęcia „kondygnacja”, czy też interpretując ten termin, należy odwołać się do prawa budowlanego. Wprawdzie przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>14</sup> nie zawierają definicji legalnej „kondygnacji”, ale została ona zawarta w przepisach wykonawczych do tej ustawy, wobec czego pojawił się pogląd, że interpretując pojęcie „kondygnacja”, należy odwołać się do tych właśnie regulacji.

Zgodnie z § 3 pkt 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie<sup>15</sup>, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o kondygnacji, należy przez to rozumieć poziomą nadziemną lub podziemną część budynku, zawartą pomiędzy powierzchnią posadzki na stropie lub najwyżej położonej warstwy podłogowej na gruncie a powierzchnią posadzki na stropie bądź warstwy osłaniającej izolację cieplną stropu, znajdującego się nad tą częścią budynku, przy czym za kondygnację uważa się także poddasze

<sup>12</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 422.

<sup>13</sup> R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego, źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 98.

<sup>14</sup> T.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm. (dalej: „Prawo budowlane” lub „u.p.b.”).

<sup>15</sup> T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1065, dalej: „rozporządzenie MI”.

z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m; za kondygnację nie uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia.

Stanowisko, zgodnie z którym powyższe regulacje definiują pojęcie „kondygnacji” do celów podatku od nieruchomości, przedstawił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie: „Najważniejszym członem definicji powierzchni użytkowej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest pojęcie »kondygnacja«. Terminy zdefiniowane w innych gałęziach prawa (takie jak właśnie kondygnacja) nie mogą być bowiem inaczej interpretowane na gruncie podatku od nieruchomości, jeżeli ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje takiego pojęcia. Naturalne wydaje się sięgnięcie w pierwszej kolejności do ustawy Prawo budowlane oraz przepisów wykonawczych, zwłaszcza do rozporządzenia w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. Stąd definicja kondygnacji, wprowadzona przez § 3 pkt 16 rozporządzenia, jest w tym przypadku wiążąca; kładzie ona nacisk na to, iż aby poddasze mogło zostać uznane za samodzielną kondygnację budynku, musi ono być przeznaczone na pobyt ludzi”<sup>16</sup>.

Interpretowanie pojęcia „kondygnacja” poprzez odwoływanie się do treści § 3 pkt 16 rozporządzenia MI uznano za prawidłowe także w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie<sup>17</sup>, w których stwierdzono, że w przypadku braku definicji terminu „kondygnacja” w ustawie podatkowej, posługując się wykładnią systemową zewnętrzną, należy sięgać do normy z tej gałęzi prawa, która dotyczy danego zagadnienia. Sąd uznał, że „posłużenie się pojęciem kondygnacja w znaczeniu potocznym [...], mogłoby prowadzić do absurdu, bowiem np. już 2 cm część czegoś położona nad lub pod inną stanowiłaby kondygnację”. W rezultacie dopuszczono interpretację przepisów u.p.o.l. z uwzględnieniem norm zawartych w rozporządzeniu MI.

Niemniej należy wskazać, że przeciwko takiemu sposobowi wykładni przemawia szereg istotnych argumentów, fundamentalnych w kontekście zasad wykładni prawa. Jak wspomniano wcześniej, przepisy u.p.o.l. nie zawierają w tym zakresie odwołania do przepisów prawa budowlanego – ani do podstawowego dla prawa budowlanego aktu prawnego, jakim jest u.p.b., ani do innych ustaw z tej dziedziny prawa i aktów wykonawczych. Powołane rozporządzenie MI zostało wydane na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.b. wyłącznie w celu

<sup>16</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2005 r., II SA/Wa 916/05.

<sup>17</sup> Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r., I SA/Kr 1461/08, oraz z dnia 16 lutego 2011 r., I SA/Kr 1430/10.

określenia warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać obiekty budowlane. Przewidziane w nim wymagania i normy techniczne dotyczą standardów projektowania i wykonywania budynków, natomiast art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.b. zalicza warunki techniczne, jakim powinny odpowiadać obiekty budowlane i ich usytuowanie, do przepisów techniczno-budowlanych. Definicja zawarta w § 3 pkt 16 rozporządzenia MI ma zatem służyć regulacji procesu budowy obiektów budowlanych, a jej znaczenie i zastosowanie ograniczone jest do celów rozporządzenia. Trudno przyjąć, by przepis ten zawierał definicję branżową „kondygnacji”, a co dopiero służyć określeniu podstawy czy przedmiotu opodatkowania. Zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zakres obowiązywania definicji legalnej wyznacza przedmiot unormowania ustawy, w której została zawarta<sup>18</sup>. Stąd też, o ile przepisy prawa podatkowego nie zawierają stosownego odesłania do Prawa budowlanego, a tym bardziej do aktów wykonawczych, odwoływanie się do tych przepisów jest niezasadne.

Takie stanowisko zajęła również doktryna. Jej przedstawiciele wskazują, że do użytego w u.p.o.l. pojęcia „kondygnacja” nie mają zastosowania przepisy powołanego rozporządzenia MI, które jest aktem wykonawczym do ustawy Prawo budowlane i w żadnym razie nie może być traktowane jako unormowanie o charakterze ustrojowym, regulującym pojęcia stosowane w całym systemie prawa<sup>19</sup>. Zawarte w rozporządzeniu MI pojęcie „kondygnacja” jest określeniem na potrzeby tej materii, którą reguluje wspomniane rozporządzenie. Gdyby ustawodawca chciał nadać temu terminowi znaczenie systemowe, przyjmowane w innych ustawach, to powinien zamieścić je w ustawie Prawo budowlane, a nie w rozporządzeniu<sup>20</sup>. Należy stanąć na stanowisku, że w takim wypadku w przepisach u.p.o.l. powinno ponadto znaleźć się odpowiednie odesłanie.

Kolejnym argumentem przeciwko interpretacji pojęcia „kondygnacji”, użytego w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. na podstawie definicji z § 3 pkt 16 rozporządzenia MI, jest treść art. 217 Konstytucji RP, ustanawiającego zasadę

<sup>18</sup> Np. wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., II FSK 1985/12.

<sup>19</sup> Zob. L. Eteł, „Kondygnacja” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Glosa do wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r., SA/Łd 2216/94, Glosa 2001, zeszyt 3, s. 23; S. Skrzypek-Ahmed, T. Wołowicz, *Praktyczne i zarządcze problemy opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Lublin 2019, s. 200.

<sup>20</sup> Odwołanie się w u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego należy interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej (zob. wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r., II FSK 2049/09; wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 lipca 2010 r., ISA/LU 502/09; wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., II FSK 144/10; wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., II FSK 1310/10; odmiennie jednak: wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2009 r., II FSK 1411/07, w którym powołano się na pogląd wyrażony w uchwale NSA z dnia 27 kwietnia 2009 r., II FPS 1/09, ONSA i WSA nr 5/2009, poz. 88, z zastrzeżeniem, że analiza treści wskazanej uchwały nie potwierdza, by wyrażono w niej zapatrywanie, jakoby odwołanie się do przepisów prawa budowlanego obejmowało również akty wykonawcze wydane na podstawie u.p.b.).



wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, z zasady tej należy wyprowadzić regułę interpretacyjną, która zakazuje domniemywania, że akt wykonawczy normuje wskazane w tym przepisie zagadnienia, jeśli nie wynika to bezpośrednio z jego treści lub z przepisów ustawy zawierającej upoważnienie do jego wydania lub z innych ustaw<sup>21</sup>. W omawianym przypadku brak jakichkolwiek odesłań, a zatem uwzględnienie definicji zawartej w rozporządzeniu MI powodowałoby, że o opodatkowaniu określonej powierzchni użytkowej podatkiem od nieruchomości decydowałby akt podustawowy, podczas gdy rozporządzenie nie może, poza niewielkimi wyjątkami, regulować zagadnień podatkowych. Niedopuszczalne jest uwzględnianie aktów wykonawczych w procesie ustalania podstawy opodatkowania.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego potwierdzono ten pogląd i uznano wykładnię odwołującą się do przepisów rozporządzenia za nieprawidłową<sup>22</sup>. W 2014 r. Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko w przedmiocie sporu o opodatkowanie strychu podatkiem od nieruchomości i wskazał na brak podstaw do dekodowania znaczenia pojęcia „kondygnacja” użytego w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. w oparciu o definicję z § 3 pkt 16 rozporządzenia MI<sup>23</sup>. Pogląd ten został utrzymany w późniejszych wyrokach NSA<sup>24</sup>. Sąd zaznaczył, że określenie „kondygnacji” służy definiowaniu powierzchni użytkowej budynku lub jego części, która w myśl art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowi podstawę opodatkowania. Zdaniem Sądu niedopuszczalne jest rekonstruowanie jej na podstawie przepisu rangi podustawowej. W wyrokach tych wskazano również, że skoro ustawa podatkowa nie zawiera legalnej definicji kondygnacji, to w procesie wykładni znaczenia tego pojęcia należy w pierwszej kolejności odwołać się do reguł znaczeniowych języka polskiego. Sąd podkreślił, że interpretowanym zwrotom nie należy nadawać znaczenia odmiennego od przyjętego w języku potocznym, chyba że istnieją racje przemawiające za przypisaniem im znaczenia innego od literalnego, jeśli znaczenie to miałyby prowadzić do absurdalnych rezultatów wykładni prawa (zakaz stosowania wykładni *ad absurdum*).

Sięganie do definicji słownikowych jest zresztą praktyką dominującą w orzecznictwie sądów administracyjnych w tym zakresie. Warto wspomnieć, że na tej podstawie dokonywano rekonstrukcji znaczenia pojęcia „kondygnacji”

<sup>21</sup> Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/7.

<sup>22</sup> Zob. również stanowisko NSA wyrażone w uchwałach z dnia 24 czerwca 1996 r., FPK 6/96, oraz z dnia 19 sierpnia 1996 r., FPK 11/96 i 12/96.

<sup>23</sup> Wyrok z dnia 12 sierpnia 2014 r., II FSK 1715/12, LEX nr 1493980.

<sup>24</sup> Wyroki NSA z dnia 10 lutego 2017 r., II FSK 3957/14, oraz z dnia 13 kwietnia 2017 r., II FSK 2613/15, LEX nr 2305492.

również na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego. W uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1996 r. przyjęto, że w świetle art. 4 ust. 2 u.p.o.l. w ówczesnym brzmieniu powierzchnia użytkowa budynku obejmuje także piwnicę<sup>25</sup>, gdyż należy uważać ją za kondygnację<sup>26</sup>. W przepisie tym ustawodawca wskazał, co składa się na „powierzchnię użytkową budynku”, oraz określił te powierzchnie budynku, które nie wchodzi w skład definiowanego pojęcia, mianowicie powierzchnie klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. Zdaniem Sądu, ustawodawca nie dostarczył więc normatywnych podstaw do wyłączenia piwnic z „powierzchni użytkowej budynku”. Wprawdzie z treści § 4 ust. 2 obowiązującego wówczas rozporządzenia w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki<sup>27</sup>, wynikało wprost, że piwnice w budynkach nie stanowią kondygnacji, Sąd uznał jednak za niezasadne sięgnięcie w kwestii istotnej dla podstawy opodatkowania do przepisów wykonawczych z zakresu prawa budowlanego. Wykluczenie możliwości odnoszenia do pojęć „kondygnacja” i „powierzchnia użytkowa budynku” definicji i wyjaśnień występujących w prawie budowlanym jest spójne z wydanym w 2014 r. wyrokiem NSA, w którym Sąd podkreślił konieczność posługiwania się regułami języka potocznego przy wykładni tych pojęć i wskazał, że podstawowym wyznacznikiem kondygnacji nie jest jej zgodność z jakimikolwiek normami technicznymi czy bezpieczeństwa, ale sama dostępność do takiej powierzchni użytkowej przez ciągi komunikacyjne i faktyczna lub potencjalna możliwość korzystania z niej<sup>28</sup>.

Co ciekawe, już w piśmie okólnym Ministerstwa Finansów z dnia 2 marca 1991 r. Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat wyjaśnił pojęcie „kondygnacji” według definicji zawartej w *Słowniku języka polskiego i Encyklopedii powszechnej*<sup>29</sup>. Z pisma wynika, że „kondygnacja jest to część budynku znajdująca się pomiędzy stropami albo podłożem a najniższym stropem, przy czym pod pojęciem stropu należy natomiast rozumieć poziomy element konstrukcyjny oddzielający poszczególne kondygnacje budynku, przenoszący na elementy wspierające (ściany, słupy) ciężar własny i obciążenie użytkowe. Wyróżnia się kondygnacje nadziemne, przyziemne i podziemne”. „Kondygnację”

---

<sup>25</sup> W przeciwieństwie do obecnego brzmienia, przepis ten nie zaliczał piwnic wprost do pojęcia „kondygnacji”.

<sup>26</sup> *Supra* 14.

<sup>27</sup> § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Administracji, Gospodarki Terenowej i Ochrony Środowiska z dnia 3 lipca 1980 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki (Dz.U. nr 17 poz. 62 ze zm.).

<sup>28</sup> Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2014 r., II FSK 1715/12.

<sup>29</sup> Cyt. za WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 28 stycznia 2020 r., I SA/GI 830/19, LEX nr 2783145; B. Pahl, *Wykładnia pojęcia „kondygnacja” na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości. Glosa do wyroku WSA z dnia 16 lutego 2011 r., I SA/Kr 1430/10*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” nr 2011/10/1, s. 4–8.

można również zdefiniować jako każdy z poziomów, na jakie podzielona jest budowla, lub jako część budynku między sąsiednimi stropami lub między podłożem i najniższym stropem; piętro lub parter budynku<sup>30</sup>. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. nakazuje dokonywać obmiarów powierzchni użytkowej na każdej kondygnacji, za którą uznaje również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

#### 4. Poddasze użytkowe

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. wyraźnie wskazuje, że na gruncie podatku od nieruchomości za kondygnację uważa się również m.in. poddasze użytkowe. W świetle powołanego przepisu poddasze użytkowe jest traktowane jako kondygnacja do celów podatkowych, nawet jeżeli nie stanowi ono odrębnej kondygnacji w rozumieniu prawa budowlanego. Ustawa nie zawiera natomiast definicji legalnej „poddasza użytkowego”, w związku z czym należy odwołać się do potocznego znaczenia tego pojęcia.

Zgodnie ze słownikowym rozumieniem, „poddasze” to przestrzeń między stromym dachem a ostatnią kondygnacją budynku<sup>31</sup>. Podobnie w potocznym języku branżowym przyjmuje się, że poddasze to kondygnacja nadziemna zawarta między najwyżej położonym stropem a dachem budynku<sup>32</sup>. *Słownik języka polskiego* definiuje termin „użytkowy” jako „przeznaczony do użytku”<sup>33</sup>. Użytek to „użytkowanie czegoś; korzyść”<sup>34</sup>, a „użytkować” oznacza „korzystać z czegoś, np. z budynku, lokalu”<sup>35</sup>. Poddaszem użytkowym jest zatem przeznaczona do użytku kondygnacja nadziemna między najwyżej położonym stropem a dachem budynku.

Natomiast poddasze nieużytkowe to przestrzeń nad najwyższym stropem lub sklepieniem, pod pokryciem dachowym, która nie nadaje się do przystosowania na pomieszczenia mieszkalne czy inne o charakterze użytkowym, ale ma np. funkcję konstrukcyjną (pełni funkcję pomieszczeń na więzary kratowe dachu czy przestrzeń wentylacyjną). Tego typu poddasze występuje pod dachami o tradycyjnej konstrukcji opartej na więźbach dachowych. Poddaszem nieużytkowym jest również nadbudówka ponad dachem, pełniąca funkcję maszynowni

<sup>30</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, M. Szymczak (red.), tom I, Warszawa 1984, s. 985.

<sup>31</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/poddasze.html> [dostęp: 17.07.2020].

<sup>32</sup> Zob. W. Szolginia, *Architektura i budownictwo. Ilustrowana encyklopedia dla wszystkich*, Warszawa 1991.

<sup>33</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/uzytkowy.html> [dostęp: 17.07.2020].

<sup>34</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/uzytek.html> [dostęp: 17.07.2020].

<sup>35</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/uzytkowac.html> [dostęp: 17.07.2020].

dźwigu. Nieużytkowe są zatem powierzchnie o charakterze konstrukcyjnym czy technicznym.

Analizując pojęcie poddasza, należy po pierwsze podkreślić, że ustawa nie wskazuje jego przeznaczenia czy sposobu wykorzystania, a po drugie, że mówi o poddaszu „użytkowym”, a nie „użytkowanym”. Pojęcie „poddasze użytkowe” oznacza poddasze przeznaczone lub przystosowane do użytkowania. Natomiast „poddasze użytkowane” oznacza faktyczne wykorzystywanie pomieszczenia w określonym celu, w oderwaniu od jego charakteru. Wydaje się zatem, że aby pomieszczenie strychowe (poddasze) mogło być kondygnacją w rozumieniu przepisów podatkowych, musi nadawać się do użytku. Pytanie natomiast, czy powinno także spełniać określone normy budowlane w zakresie bezpieczeństwa konstrukcji i wymogi przeciwpożarowe. Innymi słowy, czy poddasze powinno mieć charakter użytkowy od strony technicznej i prawnej, i co jest tego wyznacznikiem.

Przepisy ustawy Prawo budowlane oraz przepisy aktów wykonawczych do ww. ustawy nie posługują się pojęciami „poddasza użytkowego” oraz „poddasza nieużytkowego”. W rezultacie przyjmuje się, że nie jest możliwe wskazanie znaczenia tych sformułowań<sup>36</sup>. Używane są one w języku branżowym w kontekście § 3 pkt 16 rozporządzenia MI, w myśl którego za kondygnację uważa się poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi<sup>37</sup> oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m; za kondygnację nie uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia.

W orzecznictwie sądowym na gruncie przepisów przeciwpożarowych sięga się do potocznego znaczenia słowa „użytkowe” i przyjmuje się, że pojęcie

<sup>36</sup> Pismo Głównego Urzędu Nadzoru Budowlanego z dnia 21 lipca 2011 r., nr DPR/INN/022/686/2011.

<sup>37</sup> Zgodnie z brzmieniem § 4 rozporządzenia, pomieszczenia przeznaczone na pobyt ludzi dzielą się na:

1. pomieszczenia przeznaczone na stały pobyt ludzi, w których przebywanie tych samych osób w ciągu doby trwa dłużej niż 4 godziny;
2. pomieszczenia przeznaczone na czasowy pobyt ludzi, w których przebywanie tych samych osób w ciągu doby trwa od 2 do 4 godzin włącznie.

Przepis § 5 ust. 1 rozporządzenia stanowi, że nie uważa się za przeznaczone na pobyt ludzi pomieszczeń, w których:

1. łączny czas przebywania tych samych osób jest krótszy niż 2 godziny w ciągu doby, a wykonywane czynności mają charakter dorywczy bądź też praca polega na krótkotrwałym przebywaniu związanym z dozorem oraz konserwacją maszyn i urządzeń lub utrzymaniem czystości i porządku;
2. mają miejsce procesy technologiczne niepozwalające na zapewnienie warunków przebywania osób stanowiących ich obsługę, bez zastosowania indywidualnych urządzeń ochrony osobistej i zachowania specjalnego reżimu organizacji pracy;
3. jest prowadzona hodowla roślin lub zwierząt, niezależnie od czasu przebywania w nich osób zajmujących się obsługą.

„poddasze użytkowe” oznacza poddasze przystosowane od strony technicznej i prawnej do użytkowania<sup>38</sup>. Rozróżnić należy „poddasze użytkowe” i „użytkowane”, ponieważ użytkowanie to stan faktyczny, faktyczne wykorzystywanie pomieszczenia w określonym celu, w oderwaniu od jego statusu prawnego. Samo faktyczne użytkowanie poddasza do przechowywania określonych przedmiotów nie czyni jeszcze z tego pomieszczenia poddasza użytkowego czy spełniającego pewne warunki techniczno-budowlane, w tym warunki bezpieczeństwa pożarowego<sup>39</sup>.

Na gruncie przepisów przeciwpożarowych funkcjonuje pogląd, że aby uznać poddasze nieużytkowe jako użytkowe, nie wystarczy wola użytkowników; niezbędne jest przeprowadzenie postępowania mającego na celu zmianę sposobu użytkowania, które wiąże się m.in. z koniecznością zabezpieczenia palnej konstrukcji i palnego przekrycia dachu elementami o odpowiedniej klasie odporności ogniowej w myśl art. 219 ust. 2 przepisów techniczno-budowlanych<sup>40</sup>. Ze stanowiska tego nie wynika, jaka jest relacja pomiędzy pojęciem poddasza użytkowego a stanowiącego kondygnację poddasza z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą częścią budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m. Na mocy rozporządzenia MI, za kondygnację nie uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia, co nie wyklucza ich użytkowego charakteru. Naczelny Sąd Administracyjny podkreśla na gruncie tych przepisów, że uznanie, iż dane pomieszczenie nie jest przeznaczone na pobyt ludzi, nie świadczy automatycznie o jego nieużytkowym charakterze<sup>41</sup>. Pojęcie „użytkowy” ma szerszy zakres w stosunku do terminu „pomieszczenie przeznaczone na pobyt ludzi”, które zawiera się w tym pierwszym. Pojęcie „pomieszczenia użytkowego”, oprócz pomieszczenia przystosowanego do przebywania w nim ludzi, obejmuje również m.in. pomieszczenie gospodarcze czy pomieszczenie pomocnicze. Utożsamianie pomieszczenia użytkowego z pomieszczeniem przeznaczonym na pobyt ludzi skutkowałoby uznaniem, iż m.in. garaże, ubikacje, piwnice czy spiżarnie stanowią pomieszczenia nieprzeznaczone do użytkowania.

Pojęcie poddasza nieużytkowego pojawia się w § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie ochrony przeciwpożarowej<sup>42</sup>, w którym wymieniono czynności

<sup>38</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 30 maja 2016 r., II OSK 1096/16.

<sup>39</sup> *Ibidem*.

<sup>40</sup> *Ibidem*.

<sup>41</sup> *Ibidem*.

<sup>42</sup> Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 7 czerwca 2010 r. w sprawie ochrony

zabronione w obiektach oraz na terenach przyległych do nich z uwagi na to, że mogą spowodować pożar, jego rozprzestrzenianie się, utrudnienie prowadzenia działania ratowniczego lub ewakuacji. Według pkt 12 tego przepisu, zabronione jest składowanie materiałów palnych w pomieszczeniach technicznych, na nieużytkowych poddaszach i strychach oraz na drogach komunikacji ogólnej w piwnicach. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 maja 2016 r. Sąd wyraził pogląd, że „przepis ten nie odnosi się do poddasza nieużytkowego rozumianego jako poddasze, które nie jest użytkowane (wykorzystywane) w określony sposób przez daną osobę, lecz do poddasza, które z uwagi na swój status prawny powiązany ściśle ze stanem technicznym tego pomieszczenia (spełnianie określonych przepisami wymogów, w tym norm przeciwpożarowych) nie może być i nie jest uznawane za dopuszczone do użytku. Dopiero wypełnienie określonych przepisami prawa wymogów powoduje, że pomieszczenie nieużytkowe uzyskuje status użytkowego. Tytułem przykładu wydzielone ścianami pomieszczenie, które pozbawione jest m.in. instalacji umożliwiających jego bezpieczne i zgodne z przepisami użytkowanie (zamieszkiwanie), nie staje się lokalem mieszkalnym dlatego, że ktoś w nim przebywa. Dopiero stwierdzenie przez uprawniony do tego organ, iż spełnia ono określone przepisami wymogi, powoduje, że uzyskuje ono status użytkowego, tj. dopuszczonego do użytku zgodnie z celem, w jakim zostało wybudowane”<sup>43</sup>.

W razie przyjęcia takiego stanowiska na gruncie podatku od nieruchomości, aby pomieszczenie strychowe (poddasze) mogło być kondygnacją w rozumieniu przepisów podatkowych, musiałoby nadawać się do użytku również w sensie prawnym, w tym spełniać normy budowlane w zakresie bezpieczeństwa konstrukcji i ochrony przeciwpożarowej. Ze wszystkich wcześniej omówionych względów wydaje się, że takie podejście nie znajduje uzasadnienia. O ile pewne zależności normatywne mogą być dopuszczalne na styku prawa budowlanego i ochrony przeciwpożarowej, o tyle w prawie podatkowym – inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego – obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej; oznacza to, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych<sup>44</sup>. Co ciekawe, w wyroku wydanym na gruncie przepisów przeciwpożaro-

---

przeciwpożarowej budynków, innych obiektów i terenów (t.j. Dz.U. Nr 109, poz. 719 ze zm., dalej: „rozporządzenie w sprawie ochrony przeciwpożarowej”).

<sup>43</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 30 maja 2016 r., II OSK 1096/16.

<sup>44</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09.

wych Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że odprowadzanie podatku od nieruchomości od poddasza jako części budynku zaliczanej do powierzchni użytkowej całej nieruchomości nie przesądza o użytkowym charakterze tego pomieszczenia<sup>45</sup>. Sąd potwierdził w ten sposób wzajemną niezależność pojęć stosowanych w prawie budowlanym i podatkowym. Zdaniem Sądu dopiero przeprowadzenie postępowania na podstawie art. 71 u.p.b. jest podstawą do uznania poddasza za pomieszczenie użytkowe, bowiem w postępowaniu tym organy weryfikują, czy pomieszczenie spełnia wszelkie przewidziane przepisami wymogi dla dopuszczenia go do użytkowania.

Na gruncie podatku od nieruchomości należy stanowczo odrzucić stanowisko, zgodnie z którym zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. wyrażenie „poddasze użytkowe” winno być rozumiane zgodnie z przepisem § 3 pkt 16 rozporządzenia MI w ten sposób, że poddaszem użytkowym są tylko pomieszczenia przeznaczone na pobyt ludzi lub mające średnią wysokość w świetle większą niż 2 m<sup>46</sup>. Jak wspomniano, sformułowanie takie pojawia się w rozporządzeniu MI, jednakże ani w przepisach rozporządzenia, ani w u.p.o.l. nie zawarto sformułowań, które pozwalałyby na poparcie poglądu, iż tym, co odróżnia poddasza użytkowe od nieużytkowych, jest przeznaczenie pomieszczeń na pobyt ludzi. Przeciwnie – zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. opodatkowaniu podlegają: garaże, piwnice, a więc pomieszczenia z definicji nieprzeznaczone na pobyt ludzi, jak również np. budynki magazynowe, także te nieprzystosowane do pobytu ludzi. Nie ma więc racjonalnego uzasadnienia do przyjęcia interpretacji odnośnie do opodatkowania jedynie poddaszy nadających się na szeroko rozumiany „pobyt ludzi”. Nieuzasadniony jest zatem również wniosek, iż poddasze nieprzeznaczone na pobyt ludzi jest równoznaczne z poddaszem nieużytkowym, nie stanowi kondygnacji i tym samym nie uwzględnia się go do potrzeb wymiaru podatku. Widoczny jest także brak korelacji między rozporządzeniem a przepisami u.p.o.l., jeśli chodzi o dalszą część definicji pojęcia „kondygnacji” zawartej w rozporządzeniu, zgodnie z którą za kondygnację uważa się również poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m. Przepis ten nie przewiduje przy dokonywaniu obliczeń powierzchni użytkowej średniej wysokości w świetle ani też ograniczenia do 2 m wysokości, o czym stanowi § 3 pkt 16 rozporządzenia. Zgodnie z art. 4 ust. 2 u.p.o.l., powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się

<sup>45</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 30 maja 2016 r., II OSK 1096/16.

<sup>46</sup> Tak również wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2014 r., II FSK 1715/12, LEX nr 1493980; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r., II FSK 3957/14, oraz z dnia 13 kwietnia 2017 r., II FSK 2613/15, LEX nr 2305492.

do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się. Zatem przepisy regulujące podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości zaliczają do powierzchni użytkowej budynku 50% powierzchni pomieszczeń o wysokości w świetle od 1,4 m do 2,2 m, co nie jest spójne z rozporządzeniem i byłoby zbędne, gdyby definicja zawarta w rozporządzeniu była rozstrzygająca. Porównanie reguł wynikających z u.p.o.l. z definicją legalną z § 3 pkt 16 rozporządzenia wskazuje, że do celów podatku od nieruchomości dla istnienia kondygnacji nie jest istotna ani średnia wysokość w świetle, ani jej przeznaczenie na pobyt ludzi. Dla istnienia kondygnacji nie jest istotna ani średnia wysokość pomieszczenia, ani jego przeznaczenie<sup>47</sup>. Poddasze należy opodatkować podatkiem od nieruchomości, natomiast zupełnie inną kwestią jest to, czy cała powierzchnia poddasza będzie objęta daniną, czy tylko jego część.

Analizując stan faktyczny w danej sprawie, organ podatkowy powinien ocenić, czy przedmiotowe poddasze ma charakter użytkowy w kontekście szerszym niż wyłącznie mieszkalny czy biurowy lub przeznaczony na stały pobyt ludzi. Stan techniczny, zaniedbanie czy niewykończenie kondygnacji nie powinny przesądzać o użytkowym charakterze poddasza, jeżeli takie jest jego przeznaczenie. Do celów opodatkowania nie ma znaczenia fakt, że pomieszczenie poddasza jest niewykończone, nieocieplone, niedoświetlone czy nie ma przyłączy i mediów, bowiem brak wykończenia nie przesądza automatycznie o braku walorów użytkowych danego pomieszczenia<sup>48</sup>. Poddasze o charakterze użytkowym, które w danym momencie nie nadaje się do zamieszkania przez ludzi, ale jest użytkowane w inny sposób, np. pełni funkcję składu czy magazynu, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Plan w zakresie ostatecznej funkcji pomieszczenia, np. zamiar wykonania tam lokali mieszkalnych, nie przesądza o braku funkcjonalności poddasza przed realizacją tego zamiaru. Za użytkowe należy zatem uznać poddasze, które jest lub może być wykorzystane na pomieszczenia o charakterze gospodarczym, technicznym czy pomocniczym. Nie można odmówić poddaszu waloru użytkowości, wykorzystując je w celach niemieszkalnych, a związanych ze składowaniem czy np. jako suszarni w okresie letnim. Należy podkreślić, że można użytkować pomieszcze-

<sup>47</sup> Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r., II FSK 3957/14.

<sup>48</sup> Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 9 grudnia 2013 r., nr PD-01.3120.8.19.2013.GK. Por. jednak wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 kwietnia 2012 r., I SA/Rz 158/12, w którym Sąd wskazał: „Skoro poddasze stanowi niewykończoną część budynku, ściany nie są otynkowane, podłoga z płytek betonowych gdzieś jest całkowicie porozbijana, to całość świadczy o tym, że ta część budynku nie nadaje się do korzystania w sposób zgodny z jego przeznaczeniem, nie stanowi powierzchni użytkowej budynku lub jego części i nie podlega opodatkowaniu”.



nie w określony sposób, nawet gdy nie jest ono pomieszczeniem użytkowym, i odwrotnie – powierzchnia o charakterze użytkowym może pozostać nieużytkowana. Oznacza to, że do celów podatkowych nie ma znaczenia fakt, czy i jak poddasze jest faktycznie wykorzystywane. Przepisy u.p.o.l. mają zastosowanie także do kondygnacji nieużytkowanych, nie została w nich bowiem zawarta generalna zasada, która uzależniałaby uznawanie danej przestrzeni za kondygnację od samego faktu jej użytkowania. Niewykorzystywana powierzchnia strychów jest zatem również wliczana do podstawy opodatkowania, jeżeli tylko poddasze ma charakter użytkowy. W świetle art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. pojęcie kondygnacji obejmuje także nieużytkowane strychy (nieużytkowane poddasza użytkowe), których powierzchnię należy uwzględniać przy obliczaniu powierzchni użytkowej budynku na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, w którym wyrażono pogląd, że art. 4 ust. 2 u.p.o.l. ma zastosowanie także do kondygnacji nieużytkowanych, a przepisy ustawy nie uzależniają uznawania danej przestrzeni za kondygnację od samego faktu jej użytkowania<sup>49</sup>. W praktyce organów podatkowych przyjmuje się, że „[...] w sytuacji opodatkowania nowo wybudowanego budynku, w którym podatnik zaczyna użytkować tylko jedną kondygnację (pozostałe nie są jeszcze użytkowane), podatnik jest zobowiązany płacić podatek od wszystkich kondygnacji, w tym również tych, z których nie korzysta. Wchodzi on w skład budynku, który podlega opodatkowaniu i nie ma znaczenia, że jest on w części lub nawet całości niewykorzystywany. Tym bardziej nie można zatem uznać, aby przez regulację zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 5 ustawy ustawodawca zmierzał do wyłączenia z pojęcia kondygnacji podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powierzchni części nieużytkowanych poddaszy”<sup>50</sup>. Oceniając, czy poddasze ma charakter użytkowy, organy podatkowe powinny opierać się na przepisach u.p.o.l. i znaczeniu słownikowym tego pojęcia. Dla pełnej oceny stanu faktycznego i prawnego można również uwzględniać inne akty prawne, w tym w randze rozporządzenia, a także rozstrzygnięcia odpowiednich organów nadzoru budowlanego, np. decyzję wyłączającą poddasze z użytkowania ze względów technicznych, przy czym taka interpretacja nie powinna w żadnym razie rozszerzać zakresu przedmiotowego omawianego pojęcia<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 października 2007 r., I SA/Gd 361/07.

<sup>50</sup> Pismo Prezydenta Miasta Piekary Śląskie z dnia 5 stycznia 2009 r., nr FNP.31052-7/09.

<sup>51</sup> T. Wołowicz, *Kondygnacja, jako poddasze użytkowe a podatek od nieruchomości*, „Biuletyn Uzdrawiskowy” 2017, nr 1 (60), s. 61.

## 5. Wnioski

Definicja „kondygnacji” i pojęcie „poddasza” pojawiają się na gruncie przepisów wykonawczych w zakresie prawa budowlanego i ochrony przeciwpożarowej, stąd zaistniała wątpliwość, czy wymagania stawiane przez normy techniczne, prawne i bezpieczeństwa mają znaczenie w kontekście podatku od nieruchomości. Przeprowadzona analiza pozwoliła na uzasadnienie tezy, zgodnie z którą bez wyraźnego odesłania w ustawie podatkowej do przepisów innych dziedzin prawa, a szczególnie do aktów rangi podustawowej, niedopuszczalne jest dokonywanie takiej interpretacji pojęć decydujących o wymiarze podatku. Przyznanie definicjom występującym w rozporządzeniach istotnego znaczenia przy ustalaniu sensu pojęć użytych w ustawach podatkowych nie powinno mieć miejsca, gdyż mogłoby prowadzić do nieuprawnionej i pozbawionej podstawy konstytucyjnej „ingerencji” tego aktu w unormowania ustawy. Stan taki byłby nie do pogodzenia z prymatem ustawy w systemie źródeł prawa<sup>52</sup>. Zasada wyłączności ustawy w sprawach podatkowych, wyrażona w art. 217 Konstytucji RP, wymaga, by przedmiot opodatkowania był jasno i precyzyjnie opisany w akcie prawnym o randze ustawowej. Ten sam standard wymagany jest w przypadku podstawy opodatkowania, co jasno wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

W przypadku braku definicji legalnych w ustawie podatkowej, rozstrzygające jest słownikowe znaczenie pojęć. Przedstawione rozumowanie i zastosowane metody badawcze pozwoliły na weryfikację hipotezy, w myśl której mimo iż pojęcia „poddasze” i „kondygnacja” występują w przepisach rozporządzeń z zakresu prawa budowlanego i ochrony przeciwpożarowej, to jednak określając podstawę opodatkowania, nie należy odwoływać się do aktów prawnych niższego rzędu, szczególnie z zakresu innych dziedzin prawa niż prawo podatkowe. W rezultacie dokonując interpretacji pojęcia „poddasze użytkowe” w kontekście powierzchni użytkowej budynku do potrzeb podatku od nieruchomości, w ślad za Naczelnym Sądem Administracyjnym należy przyjąć, że podstawowym wyznacznikiem tak pojmowanej powierzchni nie jest jej zgodność z normami technicznymi czy bezpieczeństwa, ale sama dostępność do niej przez ciągi komunikacyjne i faktyczna lub potencjalna możliwość korzystania z niej<sup>53</sup>. Powierzchnia poddasza podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile spełnia kryterium użyteczności<sup>54</sup>. O tym, czy poddasze budynku powinno być traktowane jako

<sup>52</sup> Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 1996 r., FPK 6/96.

<sup>53</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2014 r., II FSK 1715/12.

<sup>54</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 kwietnia 2012 r., I SA/Rz 158/12.

kondygnacja w rozumieniu podatku od nieruchomości, decyduje jego użytkowy charakter, a nie faktyczne użytkowanie czy spełnienie technicznych norm budowlanych lub przeciwpożarowych. Pomiaru powierzchni użytkowej budynków dokonują podatnicy zgodnie z przepisami u.p.o.l., a organy podatkowe mają możliwość zweryfikowania prawidłowości obliczenia podstawy opodatkowania<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> B. Janiak, T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Opodatkowanie nieruchomości*, Warszawa 2016, s. 290.