

PODSTAWA OPODATKOWANIA W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI – PROBLEMY PRAKTYCZNE

I. Uwagi ogólne

W nauce prawa podatkowego podstawę opodatkowania definiuje się jako ilościowo lub wartościowo ujęty przedmiot opodatkowania. Z reguły ustawodawca dla wyrażenia podstawy opodatkowania posługuje się wielkościami określonymi już dla innych celów, co nadaje podstawie charakter uniwersalny¹. Tak też jest na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych², regulującej obok podatku od środków transportowych, podatek od nieruchomości. W art. 4 tego aktu ustawodawca stwierdził, że podstawę opodatkowania stanowi:

1) dla gruntów – powierzchnia;

2) dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa;

3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Wydawać by się mogło, że prawodawca jednoznacznie określił podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. W praktyce w zasadzie nie ma większych problemów jeśli chodzi o kwestię ustalenia

Bogumił Pahl; dr nauk prawnych; adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie; adres do korespondencji: bogumilpahl@op.pl

¹ L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 32.

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Tekst jednolity: Dz. U. z 2006 r., nr 121, poz. 844 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.p.o.l.

podstawy opodatkowania dla gruntów. Jest nią bowiem powierzchnia, którą ustala się na podstawie obmiaru danej nieruchomości gruntowej, ujawniona w ewidencji gruntów i budynków. Największe problemy powstają w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania w odniesieniu do budynków i budowli, pomimo, że na gruncie u.p.o.l. funkcjonuje normatywna definicja „powierzchni użytkowej” oraz wskazane są zasady ustalania wartości budowli.

Mając to na uwadze celem niniejszego opracowania jest przedstawienie problematyki ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości w odniesieniu do budynków lub ich części i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ze szczególnym uwzględnieniem dorobku orzecznictwa sądów administracyjnych w tym, zakresie.

II. Normatywne pojęcie „powierzchni użytkowej” budynku

Legalna definicja powierzchni użytkowej budynku zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l.³ Stosownie do treści tego artykułu pod pojęciem „powierzchnia użytkowa budynku lub jego części” należy rozumieć 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 użytkowe⁴. Ponadto zauważyć należy, że powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz części kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do po-

³ Pojęcie „powierzchni użytkowej budynku (lokalu)” definiuje również prawodawca w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Tekst jednolity: Dz. U. z 2004 r., nr 142, poz. 1514 z późn. zm.). Zgodnie z art. 16 ust. 4 tego aktu za powierzchnię użytkową budynku (lokalu) w rozumieniu tej ustawy uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian pomieszczeń na wszystkich kondygnacjach (podziemnych i naziemnych), z wyjątkiem powierzchni piwnic i klatek schodowych oraz szybów dźwigów. Należy więc zauważyć, że na gruncie tej ustawy, w przeciwieństwie do regulacji zawartej w u.p.o.l., nie zalicza się do powierzchni użytkowej budynku powierzchni piwnic.

⁴ Do końca 2002 r. pojawiały się liczne wątpliwości dotyczące opodatkowania piwnic. Na tej podstawie dochodziło często do sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. W wyroku NSA z dnia 18 maja 1998 r. (sygn. akt I SA/Ka 1716/96) stwierdzono, że powierzchnia użytkowa budynku, o której mowa w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. obejmuje także piwnice. Od początku 2003 r. po wprowadzeniu do u.p.o.l. definicji kondygnacji nie budzi już żadnych wątpliwości, że piwnice są kondygnacją podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

wierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się (art. 4 ust. 2 u.p.o.l.).

Podkreślić należy, że organy podatkowe otrzymują wiadomości o przedmiotach i podstawach opodatkowania, w tym przypadku – budynkach i ich powierzchni użytkowej, z składanych przez podatników będących osobami fizycznymi informacji na podatek od nieruchomości i na podstawie zawartych w niej danych ustalają wysokość zobowiązania podatkowego. Wynika to z art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej⁵. Przepis ten stanowi, że jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt. 2 tegoż artykułu (a więc powstającego w drodze doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania), ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji chyba, że przepisy szczególnie przewidują inny sposób ustalania wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. Natomiast osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej wskazują przedmiot i podstawę opodatkowania w składanych deklaracjach i same dokonują obliczenia wysokości należnego podatku.

Powierzchnia użytkowa budynku wykazywana w składanych informacjach (deklaracjach) w przypadku nowych budynków opiera się przede wszystkim na danych zawartych w dokumentacji architektonicznej – budowlanej budynku. Ponadto w praktyce można spotkać się z sytuacją w której podatnicy wskazują podstawę opodatkowania budynków według danych wynikających z aktów notarialnych. W licznych zaś przypadkach podatnicy sami dokonują pomiarów budynku i tak zebrane dane wykazują w składanej informacji (deklaracji). W rzeczywistości organy podatkowe nie są w stanie zweryfikować wszystkich danych w składanych informacjach (deklaracjach). W niektórych jednak przypadkach dane te są kwestionowane przez organy podatkowe. Dość często rodzi to „konflikt” lokalnego organu podatkowego (wójta, burmistrza, prezydenta miasta) z podatnikiem dotyczący prawidłowego obliczenia powierzchni użytkowej budynku. Na jakiej podstawie powinny więc opierać się organy podatkowe i podatnicy ustalając powierzchnię

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.)

użytkową budynku na potrzeby wymiaru podatku? Czy do tej powierzchni należy wliczać powierzchnię jaką zajmują ściany wewnętrzne budynku?

Rozwiązania tego problemu należy szukać w pierwszej kolejności w art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne⁶. Z przepisu tego wynika, że podstawą wymiaru podatków powinny być dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Ewidencja gruntów i budynków prowadzona jest na podstawie rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków⁷.

Ewidencja gruntów i budynków jest urzędowym rejestrem, w którym uwidacznia się stosowne informacje dotyczące poszczególnych nieruchomości, a wypis z takiego rejestru jest urzędowym dokumentem. Zgodnie bowiem z art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. W związku z tym organ podatkowy nie ma, co do zasady, podstaw do pomijania tych danych w postępowaniu podatkowym⁸. Również w orzecznictwie wyrażany jest pogląd w myśl którego organy ustalające wysokość zobowiązań w podatku od nieruchomości nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy wymiaru podatku niż dane wskazane w ewidencji gruntów i budynków⁹.

Stosownie do § 63 ust. 1 rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków, danymi ewidencyjnymi dotyczącymi budynku stanowiącego część składową gruntu są m. in.

- pole powierzchni zabudowy,
- liczba kondygnacji nadziemnych oraz liczba kondygnacji podziemnych,
- łączne, wyrażone w metrach kwadratowych, pole powierzchni użytkowej wszystkich lokali w budynku oraz pomieszczeń przynależnych do lokali.

⁶ Tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r., nr 240, poz. 2027 z późn. zm.

⁷ Dz. U. z 2001 r., nr 38, poz. 454.

⁸ L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2003, s. 58.

⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2004 r., sygn. akt III SA 3016/03, opublikowane w „LEX”, nr 171496.

Powierzchnię użytkową lokalu ustala się zgodnie z zasadami określonymi w przepisach ustawy z dnia 2 lipca 1994 r. o najmie lokali mieszkalnych i dodatkach mieszkaniowych¹⁰ (§ 63 ust. 2 rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków). Zgodnie z przepisami tej ustawy przez powierzchnię użytkową lokalu mieszkalnego rozumie się powierzchnię wszystkich pomieszczeń znajdujących się w lokalu, a w szczególności: pokoi, kuchni, spiżarni, przedpokoi, alków, holi, korytarzy, łazienek oraz innych pomieszczeń służących mieszkalnym i gospodarczym potrzebom najemcy, bez względu na ich przeznaczenie i sposób użytkowania; nie uważa się jednak za powierzchnię użytkową lokalu mieszkalnego powierzchni: balkonów, tarasów i loggi, antresoli, szaf i schowków w ścianach, pralni, suszarni, wózkowni, strychów, piwnic i komórek przeznaczonych na przechowywanie opału. Obmiaru powierzchni użytkowej lokalu dokonuje się w świetle wyprawionych ścian, według zasad określonych w Polskiej Normie. Definicja ta bez wątpienia wskazuje, że powierzchnia użytkowa budynku to suma powierzchni wchodzących w jego skład lokali¹¹.

Powołana ustawa została jednak uchylona mocą ustawy z dnia 21 czerwca 2001 r. o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego¹². W nowej ustawie została również zawarta definicja powierzchni użytkowej lokalu. W myśl art. 2 ust. 1 pkt. 7 tej ustawy przez powierzchnię użytkową lokalu należy rozumieć powierzchnię wszystkich pomieszczeń znajdujących się w lokalu, a w szczególności pokoi, kuchni, spiżarni, przedpokoi, alków, holi, korytarzy, łazienek oraz innych pomieszczeń służących mieszkalnym i gospodarczym potrzebom lokatora, bez względu na ich przeznaczenie i sposób używania; za powierzchnię użytkową lokalu nie uważa się powierzchni balkonów, tarasów i loggi, antresoli, szaf i schowków w ścianach, pralni, suszarni, wózkowni, strychów, piwnic i komórek przeznaczonych do przechowywania opału.

Ustawodawca w akcie tym wskazuje jednocześnie, że obmiaru powierzchni użytkowej lokalu dokonuje się w świetle wyprawionych ścian (otynkowanych). Powierzchnię pomieszczeń lub ich części o wysokości w świetle równej lub większej od 2,20 m należy zaliczać do ob-

¹⁰ Tekst jednolity: Dz. U. z 1998 r., nr 120 poz. 787 z późn. zm.

¹¹ Zob. R. Dowgier, *Spór na tle definicji legalnej powierzchni użytkowej*, „Nieruchomości”, 4(2006), s. 24.

¹² Tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r., nr 31, poz. 266.

liczeń w 100%, o wysokości równej lub większej od 1,40 m, lecz mniejszej od 2,20 m – w 50%, o wysokości mniejszej od 1,40 m pomija się całkowicie. Pozostałe zasady obliczania powierzchni należy przyjmować zgodnie z Polską Normą odpowiednią do określania i obliczania wskaźników powierzchniowych i kubaturowych. Należy podkreślić, że choć w powołanym przepisie ustawodawca nie wskazuje wprost o jaką normę chodzi, to należy przypuszczać, że zastosowanie powinna mieć norma PN – ISO 9836:1997 „Właściwości użytkowe w budownictwie. Określanie i obliczanie wskaźników powierzchniowych i kubaturowych”. Według tej normy obmiar lokalu dokonuje się na poziomie podłogi i w stanie całkowicie wykończonym, a więc wraz z tynkami i farbami.

Zarówno więc na gruncie ustawy z 1994 r. o najmie lokali i dodatkach mieszkaniowych, jak obecnie obowiązującej ustawy – o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego, obliczając powierzchnię użytkową budynku należy brać pod uwagę powierzchnię wszystkich lokali znajdujących się w budynku, a więc bez powierzchni jaką zajmują ściany wewnętrzne budynku¹³.

Powołany przepis należy interpretować łącznie z art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. Tym samym obliczając powierzchnię użytkową budynku należy ją zmniejszyć o powierzchnię klatek schodowych i szybów dźwigowych. Pamiętać przy tym należy, że za kondygnację w rozumieniu u.p.o.l. uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Przy obliczaniu powierzchni użytkowej budynku na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy więc brać pod uwagę ich powierzchnię¹⁴.

W piśmiennictwie prawnym – podatkowym słusznie podkreśla się, że ostatecznych argumentów o przyjęciu, iż do powierzchni użytkowej budynku nie wlicza się powierzchni przegród budowlanych, dostarcza sama u.p.o.l. Pierwszym z nich jest brzmienie art. 4 ust. 2, który musi być analizowany wspólnie z art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że powierzchnię użytkową pomieszczeń lub ich części oraz części

¹³ W wyroku WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2005 r., sygn. akt I SA/Gl 863, stwierdzono, że powierzchnia budynku obliczona według wymiarów zewnętrznych, a nie wewnętrznych, nie stanowi powierzchni użytkowej w rozumieniu art. 4 ust. 1, nie może więc kreować wielkości zobowiązania podatkowego

¹⁴ K. Mrozik, *Problematyka ustalania powierzchni użytkowej budynku na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 3(2008), s. 8.

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. Z regulacji tej wynika, że powierzchnia ta mierzona jest w pomieszczeniach (lokalach) lub na kondygnacji (o ile pomieszczeń na niej nie wydzielono). Oznacza to do określenia podstawy opodatkowania konieczne jest ustalenie powierzchni pomieszczeń według reguły wskazanej w art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. (po wewnętrznej długości ścian, biorąc pod uwagę pomieszczenia na wszystkich kondygnacjach i z wyłączeniem klatek schodowych oraz szypów dźwigowych), a następnie ustalenie ich wysokości. Drugim zaś argumentem za powyższym poglądem jest brzmienie art. 2 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Wskazuje on, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budynki lub ich części. Tak dla całych obiektów, jak i ich części (lokali) ustawodawca wskazuje jedną podstawę opodatkowania – powierzchnię użytkową. Zasady jej obliczania są takie same dla obu kategorii przedmiotów opodatkowania¹⁵.

Warto podkreślić, że również wykładnia celowościowa przemawia z tym, by do powierzchni użytkowej budynku nie wliczać powierzchni ścian wewnętrznych budynku. Trudno bowiem przypuszczać by zamiarem ustawodawcy było opodatkowanie powierzchni pod ścianami wewnętrznymi budynku, które nie są faktycznie wykorzystywane przez władającego obiektem. Gdyby prawodawca chciał opodatkować również powierzchnię którą zajmują ściany budynku to by w art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. nie zawarł zapisu, że „powierzchnią użytkową budynku jest powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian”, tylko zapis w myśl którego „powierzchnią użytkową budynku jest powierzchnia mierzona po zewnętrznej długości ścian”¹⁶.

Nie wliczanie do powierzchni użytkowej budynku powierzchni które zajmują ściany wewnętrzne powoduje, że każda przebudowa wewnątrz budynku polegająca np. na wyburzeniu ścianek działowych powoduje, że powierzchnia użytkowa budynku ulega zwiększeniu. Oczywiście w niektórych przypadkach usunięcia niektórych ścianek wewnętrznych budynku powierzchnia użytkowa może ulec jedynie niewielkim zmianom (zwiększeniu) lub w przypadku dobudowania nowy ścianek – zmniejszeniu. Jest to jednak okoliczność mająca wpływ

¹⁵ R. Dowgier, *Spór na tle*, s. 25

¹⁶ K. Mrozik, *Problematyka ustalania powierzchni*, s. 9.

na wysokość opodatkowania – zwiększenie lub zmniejszenie podstawy opodatkowania.

Trzeba zauważyć, że art. 6 ust. 3 u.p.o.l. stanowi, że jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Ustawodawca w przepisie tym poprzez stwierdzenie „w szczególności” wymienia tylko przykładowe okoliczności skutkujące zmniejszeniem lub zwiększeniem wysokości opodatkowania. Nie jest to więc katalog zamknięty. Tym samym bez żadnych wątpliwości należy stwierdzić, że usunięcie ścian wewnętrznych budynku (przede wszystkim działowych) powoduje, że podstawa wymiaru podatku od nieruchomości w tej sytuacji uległa zmianie – zwiększeniu. Tak więc w ciągu 14 dni od zaistnienia takich okoliczności osoby fizyczne zobowiązane są złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych (art. 6 ust 6 u.p.o.l.). Natomiast osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej w tym samym terminie co osoby fizyczne odpowiednio skorygować deklarację na podatek od nieruchomości.

Ustalając powierzchnię użytkową budynku należy mieć na uwadze wszystkie kondygnacje, a nie tylko te które są faktycznie użytkowane. W orzeczeniu WSA w Gdańsku z dnia 17 października 2007 r. wyrażono pogląd, że art. 4 ust. 2 u.p.o.l. ma zastosowanie także do kondygnacji nieużytkowanych. W przepisach ustawy nie została bowiem zawarta generalna zasada, która uzależniałaby uznawanie danej przestrzeni za kondygnację od samego faktu jej użytkowania¹⁷.

Podkreślić należy, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi nie tylko powierzchnia użytkowa poszczególnych lokali mieszkalnych znajdujących się w danym budynku, ale cała powierzchnia użytkowa tego budynku. Skoro zatem ogród zimowy oraz loggia stanowią część budynku wielomieszkalniowego, to ich po-

¹⁷ Sygn. akt I SA/Gd 361/07, tez wyroku opublikowana: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Warszawa 2009, s. 114.

wierzchnia użytkowa stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości¹⁸.

Kolejnym istotnym problemem pojawiającym się w zakresie ustalania podstawy opodatkowania budynków jest pojęcie „klatki schodowej”. Jest to bardzo ważne ponieważ powierzchnię klatek schodowych pomija się przy ustalaniu podstawy opodatkowania budynku. Na gruncie u.p.o.l. nie jest zdefiniowane pojęcie „klatki schodowej”. Ustawodawca nie odsyła również w celu ustalenia znaczenia tego terminu do innego aktu prawnego. Podstawowe reguły wykładni nakazują w takim przypadku ustalić znaczenie danego terminu, jakie ma on w języku potocznym.

Według Słownika języka polskiego pod pojęciem „klatka schodowa” należy rozumieć wydzieloną część budynku, w której znajdują się schody¹⁹. Trudno więc na tej podstawie sądzić, że np. ciągi (pomieszczenia) komunikacyjne można uznawać za „klatkę schodową”. Należy je traktować jako korytarze. Tym samym pomieszczenia te należy brać pod uwagę przy obliczaniu powierzchni użytkowej budynku²⁰.

Warto podkreślić, że organ podatkowy w razie wątpliwości, czy daną część budynku można traktować jako klatkę schodową może pomocniczo korzystać z dokumentacji budowlano – architektonicznej budynku, o ile taka dokumentacja istnieje. Jeżeli jest to niemożliwe, zgodnie z art. 197§1 o.p. może również powołać biegłego z zakresu budownictwa. Podkreślić należy, że nie musi to być osoba, która jest wpisana na specjalną listę prowadzoną przez właściwy organ. Oznacza to, że każdy, kto posiada wiadomości specjalne może zostać powołany na biegłego w sprawie, z wyjątkiem, gdy przepis szczególny wskazuje określoną kategorię osób²¹.

W praktyce lokalnych organów podatkowych jeszcze jednym istotnym problemem pojawiającym się w związku ustalaniem powierzchni użytkowej budynku na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest pomiar wysokości kondygnacji. Problem ten do-

¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 2007 r. (sygn. akt III SA/Wa 552/07), niepublikowany.

¹⁹ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 1, Warszawa 1978, s. 927.

²⁰ K. Mroziak, *Problematyka ustalania powierzchni*, s. 10.

²¹ L. Etel, *Uprawnienia gminnych organów podatkowych (cz. III)*, „Przegląd Podatkowy”, 1(2003).

tyczy użytego przez ustawodawcę podatkowego zwrotu: „wysokość kondygnacji w świetle”? Jest to istotny problem zważywszy na fakt, że jeżeli wysokość pomieszczeń nie przekracza 2,20 m to jako podstawę opodatkowania przyjmuje się połowę powierzchni użytkowej takiego pomieszczenia.

Problemem tym zajął się WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 6 maja 2004 r.²² Spór podatnika z organem podatkowym dotyczył ustalenia, czy dla celów podatku od nieruchomości wysokość kondygnacji, którą stanowiły podziemne garaże, należało przyjąć jako 218 cm czy 250 cm. Wysokość przedmiotowych garaży liczona od posadzki do najwyższego punktu w stropie wynosiła 250 cm, zaś wysokość liczona do belek stropowych stanowiących trwały element konstrukcyjny budynku wynosiła 218 cm.

W przedmiotowej sprawie skład orzekający stwierdził, że wysokość kondygnacji w świetle, o której mowa w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. należy rozumieć jako odległość między podłożem a najniższym trwałym elementem konstrukcyjnym stropu. Tak ustalona treść przepisu na podstawie reguł wykładni gramatycznej jest zbieżna z treścią ustaloną na podstawie reguł wykładni funkcjonalnej, ponieważ co do zasady podstawą opodatkowania dla budynków stanowi powierzchnia użytkowa, co w przypadku garaży wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem oznacza, że mogą tam wjechać samochody o wysokości nie większej niż najniższy trwały element konstrukcyjny stropu. Skład orzekający podkreślił jednocześnie, że prawo podatkowe jest autonomiczne w stosunku do innych gałęzi prawa i w związku z tym nazwy przyjęte przez to prawo z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Skoro ustawodawca w treści art. 4 ust. 2 u.p.o.l. użył zwrotu „wysokość kondygnacji w świetle”, to dla wyjaśnienia zakresu pojęciowego tego zwrotu nie jest uprawnione bezpośrednio sięganie do przepisów innych ustaw, w tym do prawa budowlanego i wydanych na jego podstawie aktów wykonawczych.

Z powołanym wyrokiem należy się zgodzić. Trzeba bowiem zauważyć, że nie można przy interpretowaniu pojęcia „kondygnacji o wysokości w świetle” odnosić się bezpośrednio do przepisów ustawy Prawo budowlane oraz aktów wykonawczych wydanych na mocy tej ustawy, w szczególności do rozporządzenia w sprawie warunków technicz-

²² Sygn. akt I S.A./Bd 63/04, opublikowane w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 1(2005), poz. 23.

nych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie²³, gdyż ustawodawca podatkowy nie odsyła w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. do tych aktów prawnych. Nie uzasadnione jest również, w zakresie rozumienia tego pojęcia, stosowanie pojęć zaczerpniętych z prawa budowlanego w oparciu o to, że przy wyjaśnieniu pojęć „budynek” i „budowla” w u.p.o.l. jest odesłanie do ustawy Prawo budowlane. Tylko na gruncie interpretacji tych pojęć ustawa Prawo budowlane może mieć bezpośrednie zastosowanie. Nie oznacza to, że przepisów prawa budowlanego nie można w ogóle stosować. Prymat należy jednak w takiej sytuacji (wobec braku definicji legalnej i odesłania do innej ustawy) dać wykładni językowej i ustalić znaczenie danego terminu jakie ma ono w języku potocznym. Posiłkowo można jednak opierać się na przepisach prawa budowlanego. Pamiętać należy również, co słusznie zrobił Sąd w powołanym orzeczeniu, aby interpretując dany przepis ustalić cel (cele), który dana regulacja ma realizować²⁴.

W tym miejscu warto zauważyć, że w rozporządzeniu w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie zawarto definicję „kondygnacji”. Pod pojęciem tym należy rozumieć poziomą nadziemną lub podziemną część budynku, zawartą między górną powierzchnią stropu lub warstwy wyrównawczej na gruncie a górną powierzchnią stropu lub stropodachu znajdującego się nad tą częścią, w tym poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą wysokość w świetle nie mniej niż 2,0 m, z wyjątkiem nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia gazowa. Na gruncie prawa budowlanego poprzez „wysokość kondygnacji” należałoby więc rozumieć odległość od podłoża do najwyższego punktu w stropie lub, w przypadku braku stropu, dachu spełniającego tę funkcję (stropodachu).

III. Podstawa opodatkowania budowli

Stosownie do treści art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podat-

²³ Dz. U., nr 75, poz. 690 z późn. zm.

²⁴ K. Mrozik, *Problematyka ustalania powierzchni*, s. 10.

kowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne (wartość początkowa brutto – bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych), a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Powołana zasada jest odpowiednio stosowana, jeżeli obowiązek podatkowy powstaje w ciągu roku podatkowego (np. nabycie budowli) – w takim przypadku podstawę opodatkowania stanowi wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli zaś mamy do czynienia z budowlą nie nabytą, a wybudowaną przez podatnika, to zgodnie z ustawą obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona. Podstawą opodatkowania będzie więc wartość amortyzacyjna budowli na ten dzień²⁵.

W wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 18 sierpnia 2005 r. skład orzekający stwierdził jednoznacznie, że skoro w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości definiowanej w ustawach podatkowych, tj. wartości stanowiącej podstawę opodatkowania „w tym roku”, czyli w roku podatkowym, za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadne jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych²⁶.

Należy zauważyć, że wartość budowli będąca podstawą opodatkowania wynikać powinna przede wszystkim z ewidencji środków trwałych. Słusznie w doktrynie podkreśla się, że niedopuszczalna jest sytuacja, w której podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych od wszystkich części składowych sieci technicznej (studzienki, kable, skrzynki), ale w deklaracji na podatek od nieruchomości wskazuje jedynie np. studzienki. Wszystkie te elementy łącznie stanowią budowlę w rozumieniu u.p.o.l., a zatem ich łączna wartość przyjęta dla celów amortyzacji stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości²⁷. W wyro-

²⁵ Zob. M. Unisk, *Podatek od nieruchomości. Aktualne problemy*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 4(2006), s. 43.

²⁶ Sygn. akt I SA/Rz 478/04, teza wyroku opublikowana w książce: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 89-90.

²⁷ R. Dowgier, *Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Finanse Komunalne”, 12(2004), s. 27.

ku WSA w Szczecinie z dnia 4 stycznia 2006 r. słusznie podkreślono, że podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych jest wartość wszystkich elementów takiego obiektu, a nie jedynie fundamentu, masztu wraz z montażem, dróg oraz połączeń energetycznych²⁸.

Inaczej przedstawiają się zasady określania podstawy opodatkowania w przypadku gdy budowla jest przedmiotem umowy leasingu. Stosownie bowiem do art. 4 ust. 4 u.p.o.l., jeżeli budowla jest przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku jej przejęcia przez właściciela, do celów określania podstawy opodatkowania przyjmuje się wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonane ulepszenia oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej.

W przypadku braku dokonywania odpisów amortyzacyjnych podstawą opodatkowania dla budowli jest ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli natomiast budowle lub ich części zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Zauważyć należy, że w sytuacji, gdy podatnik nie określił wartości budowli lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, który ustali tę wartość. Ponadto w przypadku, gdy podatnik nie określił wartości budowli lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik. Od 1 stycznia 2003 r. wprowadzono rozwiązanie w myśl którego organ podatkowy może powołać biegłego tylko spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami²⁹. W doktrynie wskazuje się, że jest to przepis adresowany jedynie do organu podatkowego. Podatnik może zatem przedstawić opinię innego biegłego, która też jest dowodem w postępowaniu podatkowym i powinna być brana pod uwagę przez

²⁸ Sygn. akt I SA/Sz 882/04, niepublikowany.

²⁹ Dz. U. z 2004 r., nr 261, poz. 2603 z późn. zm.

organ podatkowy³⁰. W orzeczeniu WSA w Gdańsku z dnia 8 kwietnia 2008 r. stwierdzono, że w art. 4 ust. 7 ustawodawca przesądził, że ustalenie wartości budowli na potrzeby podatku od nieruchomości ma dokonać biegły rzeczoznawca. Określenie wartości budowli z pominięciem wskazanej procedury, nawet jeśli organ podatkowy posługuje się fakturą sprzedaży danej budowli, jest niedopuszczalne³¹.

W orzeczeniu WSA w Białymstoku z dnia 12 listopada 2008 r. słusznie zwrócono uwagę, że skoro z art. 4 ust. 7 u.p.o.l. wynika, że to podatnik określa wartość budowli, to uzasadniony jest wniosek, iż wyraźne oświadczenie podatnika o niezmienności stanu faktycznego stanowi jednocześnie oświadczenie podatnika o wartości budowli odpowiadającej wartości przyjętej w poprzednim okresie rozliczeniowym³².

Szczególny sposób ustalania wartości przewidziany jest dla budowli usytuowanych na obszarze więcej niż jednej gminy. Chodzi tutaj przede wszystkim o budowle sieciowe. W przypadku, gdy budowla jest usytuowana na obszarze dwóch lub więcej gmin, wartość części budowli określa się proporcjonalnie do długości odcinka budowli położonego na terenie danej gminy. W związku z tym, że podstawą opodatkowania jest w przypadku budowli ich wartość określona dla celów amortyzacji, ewentualnie ich wartość rynkowa – należy dokonać stosownych obliczeń, polegających na proporcjonalnym wyodrębnieniu części wartości budowli w stosunku do „stanu przynależności” budowli do terenu danej gminy. Innymi słowy – podstawą opodatkowania nieruchomości w danej gminie w tym przypadku jest część wartości budowli, obliczona proporcjonalnie do „przynależności” danej budowli do terenu tej gminy.

IV. Wnioski

Szczegółowa analiza regulacji prawnych określających podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości pokazuje że nie w każdej sytuacji jest sprawą łatwą ustalić powierzchnię użytkową budynku czy

³⁰ Zob. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 2003, s. 156.

³¹ Sygn. akt I SA/Gd 964/07, teza wyroku opublikowana w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Warszawa 2009, s. 113.

³² Sygn. akt I SA/Bk 330/08, teza wyroku opublikowana w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Warszawa 2009, s. 113.

też wartość budowli. W przypadku budynków należy pamiętać o generalnej zasadzie w myśl której podstawą wymiaru podatków, w tym podatku od nieruchomości, są dane z ewidencji gruntów i budynków. Nie można ich zastępować danymi z dokumentacji architektoniczno – budowlanej bądź aktu notarialnego. Dane zawarte w dokumentacji architektoniczno – budowlanej danego obiektu mogą być stosowane jedynie „pomocniczo” przy ustaleniu powierzchni użytkowej budynku.

Obliczając powierzchnię użytkową budynku należy pomijać powierzchnię, którą zajmują ściany wewnętrzne, szyby dźwigów (windy) oraz klatki schodowe (nie zalicza się do nich korytarzy). Ustalając zaś wysokość kondygnacji na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinno się brać pod uwagę odległość między podłożem a najniższym trwałym elementem konstrukcyjnym stropu.

Jeśli chodzi natomiast o budowle to istotne znaczenie w zakresie ustalania ich podstawy opodatkowania ma generalnie tzw. wartość amortyzacyjna, a w niektórych wypadkach wartość rynkowa (gdy podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych). Podkreślić należy, że w przypadku gdy podatnik nie określi wartości budowli lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik. organ podatkowy nie może „samodzielnie” określać podstawy opodatkowania. W tej sytuacji powinien powołać biegłego spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami.

REAL ESTATE TAX BASE – PRACTICAL PROBLEMS

Summary

The main purpose of this article is to present the problem of establishing real estate tax base. In Polish legislation in the case of buildings it is usable area understood as an area measured according to internal length of walls on all floors that constitutes the real estate tax base. The area of staircases and lifts are not included in this usable area. However, as far as constructions are concerned, this is the value, which functions as amortization base calculated in the case of income taxes, or the market value that constitute real estate tax base.