

# REFERATY

dr hab. Tomasz Wołowicz, prof. nadzw., Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji  
w Lublinie, zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju

## Kondygnacja, jako poddasze użytkowe a podatek od nieruchomości

### Streszczenie

Celem artykułu jest analiza pojęcia kondygnacji i poddasza użytkowego w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

**Słowa kluczowe:** poddasze, kondygnacja, podatek od nieruchomości

### Summary

The purpose of this article is to analyze the concept of storey and usable attic in the context of taxation of real estate tax.

**Keywords:** storey, usable attic, real estate tax.

### Wprowadzenie

Kondygnację należy rozumieć zgodnie z wykładnią językową. Będzie nią część budynku między sąsiednimi stropami lub między podłożem i najniższym stropem; piętro lub parter budynku. Dla istnienia kondygnacji nie jest istotna ani średnia wysokość pomieszczenia, ani jej przeznaczenia (Wyrok NSA w War-

szawie z 10 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 3957/14). Poddasze należy opodatkować podatkiem od nieruchomości, natomiast zupełnie inną kwestią jest to, czy cała powierzchnia poddasza będzie objęta daniną, czy tylko jego część. Wydaje się, iż zamieszczone w art. 1a ust. 1 pkt. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.)<sup>1</sup> odesłanie do przepisów prawa budowlanego dotyczy wyłącznie definicji budynku i obiektu budowlanego. Takiego odesłania nie ma w przypadku kondygnacji, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. Użyte w ustawie „powierzchnia użytkowa budynku lub jego części” oznacza 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.

### **Pomiar powierzchni użytkowej budynku a pojęcie kondygnacji**

Podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa z tym, że 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. Powierzchnia użytkowa budynku lub jego części to powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.).

na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. Za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ani ustawa prawo budowlane<sup>2</sup> nie zawiera definicji kondygnacji ani poddasza użytkowego. W wyrokach WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r. sygn. I SA/Kr 1461/08 oraz z dnia 16 lutego 2011 r. sygn. akt I SA/Kr 1430/10 stwierdzono, iż 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 dopuszczając przy tym interpretację przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z uwzględnieniem norm zawartych w rozporządzenia Ministra Infrastruktury w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie. Sąd stwierdził, 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 wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, wskazano, że „w prawie podatkowym - inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego - obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1409).

*niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie istnieją podstawy, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie PodLokU. Odwołanie się w PodLokU do przepisów prawa budowlanego należy bowiem interpretować wyłącznie jako odeślanie do regulacji rangi ustawowej. Stanowisko to potwierdzają liczne orzeczenia sądów administracyjnych (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/LU 502/09; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10; odmiennie jednak: wyrok NSA z 30 czerwca 2009 r., sygn. akt II FSK 1411/07, *Legalis*, w którym powołano się na pogląd wyrażony w uchwale NSA z 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt 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 PrBud”.*

Trybunał Konstytucyjny w powołanym orzeczeniu wyraźnie zaznaczył, że przedmiot opodatkowania powinien być jasno i precyzyjnie opisany w akcie prawnym o randze ustawowej. Nie wykluczył przy tym

sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych czy ustawy Prawo budowlane precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w tych ustawach, ale zasadą powinno być opisanie przedmiotów opodatkowania w ustawie. Zatem interpretacja pojęcia „poddasze użytkowe” powinna przede wszystkim opierać się na ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, uwzględniać inne akty prawne nawet w randze rozporządzenia, które definiują pojęcie kondygnacji, ze wskazaniem, że interpretacja ta nie powinna w żadnym razie rozszerzać zakresu przedmiotowego omawianego pojęcia. Definicja kondygnacji została zawarta w § 3 pkt. 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury<sup>3</sup> w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie i należy przez nią rozumieć poziomą nadziemną lub podziemną część budynku, zawartą pomiędzy powierzchnią posadzki na stropie lub najwyższej 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 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

<sup>3</sup> Rozporządzenie Ministra Infrastruktury w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie z dnia 12 kwietnia 2002 r. (Dz. U. Nr 75, poz. 690 z późn. zm., dalej: rozporządzenie).

jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia.

### **Poddasze versus kondygnacja a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości**

Użyte w u.p.o.l. określenie powierzchni użytkowa budynku lub jego części, oznacza - 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. Przede wszystkim należy zauważyć, że przepis ten zawiera definicję legalną powierzchni użytkowej. Zgodnie ze słownikowym znaczeniem powierzchnia to „*obszar, przestrzeń o rozmiarach ograniczonych, określony teren*”<sup>4</sup>. Z kolei znaczenie językowe pojęcia użytkowe, które odnosi się tak do powierzchni użytkowej, jak i wymienionego w tym przepisie in fine poddasza użytkowego. Użytkowy to „*służący celom praktycznym, mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku, dający się użytkować*”<sup>5</sup>. Podstawą rozważań dotyczących pojawiającego się w tym przepisie określenia kondygnacji jest istnienie zamkniętej przestrzeni o ograniczonych rozmiarach, która jest lub może być przeznaczona do praktycznego zastosowania („*da się użytkować*”). Podstawowym wyznacznikiem tak pojmowanej

<sup>4</sup> Słownik języka polskiego, pod red. M. Szymczaka, T. II, PWN 1984, str. 867.

<sup>5</sup> Słownik języka polskiego, pod red. M. Szymczaka, T. III, PWN 1984, str. 645.

powierzchni nie jest jej zgodność z jakimikolwiek normami technicznymi, czy bezpieczeństwa, ale sama dostępność do niej poprzez ciągi komunikacyjne i faktyczna lub potencjalna możliwość korzystania z niej. Dopiero tak określoną powierzchnię należy odnosić do kondygnacji budynku lub jego części. Należy przy tym podkreślić konieczność istnienia ciągu komunikacyjnego, który pozwala na dostęp do tak rozumianej powierzchni na każdej kondygnacji, w celu możliwości korzystania z niej. Przepis ten nakazuje dokonywać pomirów tak rozumianej powierzchni na każdej kondygnacji, za którą uznaje również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Brak definicji legalnej „*kondygnacji*” nie stanowi przeszkody do rekonstrukcji na gruncie analizowanego przepisu jej znaczenia w oparciu o przyjęte w polskiej kulturze prawnej reguły wykładni. Zamieszczone w art. 1a ust. 1 pkt. 1 i 2 u.p.o.l. odesłania do przepisów prawa budowlanego dotyczą wyłącznie definiowania określeń budynku i budowli. Brak jest zaś takiego odesłania w przypadku „*kondygnacji*”, którym posługuje się art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. Definicji kondygnacji nie zawierają także przepisy prawa budowlanego. Definicja legalna pojęcia „*kondygnacja*” zawarta jest § 3 pkt. 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury. Rozporządzenie to zostało wydane na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 1 Prawa budowlanego, zgodnie z którym warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1, określają, w drodze rozporządzenia minister właściwy do

spraw budownictwa, lokalnego planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa dla budynków oraz związanych z nimi urządzeń. Z kolei art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowi, że do przepisów techniczno-budowlanych zalicza się warunki techniczne, jakim powinny odpowiadać obiekty budowlane i ich usytuowanie, uwzględniające wymagania, o których mowa w art. 5. ww. Rozporządzenia. Zatem rozporządzenie to wydane zostało zatem wyłącznie celu określenia warunków technicznych jakimi powinny odpowiadać obiekty budowlane. Przewidziane w nim wymagania i normy techniczne dotyczą standardów projektowania i wykonywania budynków na co wyraźnie wskazuje art. 5 ust. 1 Prawa budowlanego. Zatem definicja „kondygnacji” zawarta w § 3 pkt 16 przedmiotowego Rozporządzenia ma służyć szeroko rozumianemu procesowi budowy obiektów budowlanych, a nie określaniu kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z treścią wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2014 r. (sygn. akt. II FSK 1985/12) zakres obowiązywania definicji legalnej wyznacza przedmiot unormowania ustawy, w której została zawarta. Zatem, o ile przepisy prawa podatkowego nie zawierają stosownego odesłania do Prawa budowlanego, a tym bardziej do aktów wykonawczych do niego, odwoływanie się do tej ustawy jest niezasadnione (bezprawne). Przy wykładni znaczenia pojęcia „kondygnacja” użytego w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. przede

wszystkim należy odwoływać się do reguł znaczeniowych języka etnicznego, gdyż interpretowanym zwrotem nie należy nadawać znaczenie 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 praktyką dominującą w orzecznictwie sądów administracyjnych w tym zakresie, gdyż na tej podstawie dokonywano rekonstrukcji znaczenia tego zwrotu m.in. w uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 1996 r. (sygn. akt FPK 6/96) oraz z dnia z dnia 19 sierpnia 1996 r. (sygn. akt FPK 11/96 i FPK 12/96). Sięgając zaś do znaczenia semantycznego, przez „kondygnację” należy rozumieć „część budynku między sąsiednimi stropami lub między podłogiem i najniższym stropem; piętro lub parter budynku”<sup>6</sup>. Z porównania tego znaczenia z definicją legalną zawartą w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury wynika, że dla istnienia kondygnacji nie jest istotna ani średnia wysokość w świetle większa niż 2 m, ani też w przypadku poddaszy jej przeznaczenie na pobyt ludzi.

Ponadto interpretując znaczenie pojęcia „kondygnacji” użytego w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. nie można opierać się na definicji z § 3 pkt 16 Rozporządzenia Ministra Infrastruktury gdyż wówczas o opo-

<sup>6</sup> Por. Słownik języka polskiego, pod red. M. Szymczaka, T. I, PWN 1984, str. 985.

datkowaniu określonej powierzchni użytkowej podatkiem od nieruchomości decydowałby akt podustawowy. W prawie podatkowym, zgodnie z treścią art. 217 Konstytucji RP obowiązuje zasada wyłączności ustawowej, a w konsekwencji rozporządzenie nie może, poza niewielkimi wyjątkami, regulować zagadnień podatkowych. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., w sprawie P 33/09, z zasady tej należy wyprowadzić regułę interpretacyjną, która zakazuje domniemywania, że akt wykonawczy normuje wskazane zagadnienia, jeśli nie wynika to bezpośrednio z jego treści lub z przepisów ustawy zawierającej upoważnienie do jego wydania lub z innych ustaw. Także reguły wykładni systemowej wewnętrznej nie pozwalają na definiowanie pojęcia „kondygnacji” z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. w oparciu o § 3 pkt 16 Rozporządzenia. 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. Z kolei co zalicza się do powierzchni użytkowej przewiduje art. 4 ust. 2 u.p.o.l., który przewiduje, że 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. Przepis ten nie przewiduje zatem przy dokonywaniu obliczeń powierzchni użytkowej średniej wysokości w świetle, ani też ograniczenia do 2 m wysoko-

ści, o czym stanowi § 3 pkt 16 Rozporządzenia.

### **Opodatkowanie poddasza „użytkowego” podatkiem od nieruchomości.**

Nie ma znaczenia dla celów podatkowych fakt, że pomieszczenie poddasza jest niewykończone, nie przesądza to automatycznie o braku walorów użytkowych danego pomieszczenia. Także plany w zakresie ostatecznej funkcji, pomieszczenia (zamiar wykonania tam kilku lokali mieszkalnych) nie przesądza o braku funkcjonalności poddasza w chwili złożenia wniosku o wydanie interpretacji. W szczególności definicja kondygnacji zawarta w Rozporządzeniu wskazuje, że zalicza się do niej poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi jednak wskazanie to należy traktować jako przykładowe, nie wykluczające uznania za kondygnację także poddasza o innej funkcji. Nie ma przy tym żadnych przesłanek, aby przyjąć tezę, iż pojęcie „poddasze użytkowe” z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawierało się w zakresie pojęcia „poddasze przeznaczone na pobyt ludzi” użytego w Rozporządzeniu. Analiza przepisów zarówno rozporządzenia jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakazuje przyjąć, iż jeżeli powierzchnia spełnia definicję kondygnacji w rozumieniu rozporządzenia to w dalszej kolejności należy badać czy ta powierzchnia odpowiada definicji „poddasza użytkowego” użytego i niezdefiniowanego w ustawie o podatkach i opłatach

lokalnych. Pojęcie to nie zostało także zdefiniowane w Rozporządzeniu, a akt ten definiuje jedynie lokal użytkowy jako jedno pomieszczenie lub zespół pomieszczeń, wydzielone stałymi przegrodami budowlanymi, niebędące mieszkaniem, pomieszczeniem technicznym albo pomieszczeniem gospodarczym. „Użytkowy” oznacza przeznaczony do użytku, dający się użytkować, pożyteczny<sup>7</sup>. W kontekście takiej definicji, należy odpowiedzieć na pytanie czy każde poddasze może być nazwane poddaszem użytkowym. Nie ma przy tym znaczenia, że poddasze jest nieocieplone, czy nie ma przyłączy, mediów itp. Nie można odmówić poddaszu waloru użytkowości chociażby wykorzystując go w celach niemieszkalnych a związanych z składowaniem czy np. wykorzystaniem go jako suszarni w okresie letnim. Gdyby natomiast poddasze nie nadawało się do użytkowania ze względów technicznych odpowiedni organ nadzoru budowlanego wydałby stosowną decyzję wyłączającą je z użytkowania. Zasadą w prawie podatkowym jest powszechność opodatkowania. Jak wskazano wyżej ustawodawca nie zdefiniował na potrzeby ustawy podatkowej „powierzchni użytkowej” wskazując jedynie sposób jej mierzenia, wyłączając z opodatkowania powierzchnię klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. Wyraźnie wskazał natomiast, że za „kondygnację” uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Należy zatem zadać pytanie dlacze-

<sup>7</sup> Mały Słownik Języka Polskiego, PWN, Warszawa 1997, s. 998.

go ustawodawca wskazał, akurat te pomieszczenia. Nie ma w zasadzie problemu aby wszystkie wymienione pomieszczenia uznać za kondygnacje czyli 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. Taką przestrzeń da się bowiem bez trudu wyodrębnić w garażach podziemnych, piwnicach, suterenach i poddaszach użytkowych. Natomiast można przyjąć tezę, że pomieszczenia te chociaż funkcjonalnie mogą nadawać się do użytkowania, w praktyce często nie będą wykorzystywane. Ustawodawca chcąc przeciąć wszelkie spory interpretacyjne wskazał je zatem wprost jako podlegające opodatkowaniu. Nie ma także znaczenia fakt, że pomieszczenie poddasza jest niewykończone, bowiem wykończenie nie przesądza automatycznie o braku walorów użytkowych danego pomieszczenia.

## Wnioski

Definicji kondygnacji nie ma ani w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ani w ustawie prawo budowlane. Zawiera ją tylko Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, zgodnie z którym, aby pomieszczenie było przeznaczone

na „pobyt ludzi” i spełniało określone wymogi techniczne, w tym miało średnią wysokość w świetle większą niż 2 m. Nie można zatem przy ustalaniu podatku od nieruchomości odwoływać się do powyższej definicji, bo jest to sprzeczne z art. 217 Konstytucji. Podstawa opodatkowania

musi wynikać bezpośrednio z ustawy. Dlatego kondygnację dla celów podatku od nieruchomości należy rozumieć zgodnie z wykładnią językową. Będzie nią zatem część budynku między sąsiednimi stropami lub między podłożem i najniższym stropem; piętro lub parter budynku.

## **Bibliografia**

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.).

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1409).

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury w sprawie warunków technicz-

nych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie z dnia 12 kwietnia 2002 r. (Dz. U. Nr 75, poz. 690 z późn. zm.).

Słownik języka polskiego, pod red. M. Szymczaka, T. II, PWN 1984.

Mały Słownik Języka Polskiego, PWN, Warszawa 1997.