

Prof. dr hab. Leonard Etel  
Uniwersytet w Białymstoku

Glosa do wyroku NSA z dnia 12 października 2011 r. (sygn. akt II FSK 335/11)

Teza: „Garaż - stanowiący część budynku mieszkalnego - podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...) z zastosowaniem stawki podatkowej przewidzianej dla części budynku mieszkalnego, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a wymienionej ustawy.

Samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, o których mowa w cyt. ustawie o własności lokali, pomimo tego, że na mocy tej ustawy mogą stanowić odrębne nieruchomości, są faktycznie częściami określonego budynku, mieszkalnego i z powodu wzmiankowanego wyodrębnienia nie przestają nimi być.”

Glosa

Opodatkowanie lokali garażowych podatkiem od nieruchomości usytuowanych w budynkach mieszkalnych od dość długiego czasu wzbudza kontrowersje<sup>1</sup>. Wynika to przede wszystkim z mankamentów legislacyjnych ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w której zawarte są przepisy regulujące podatek od nieruchomości. Rozszyfrowanie przepisów tego aktu regulującego m.in. opodatkowanie garaży – jak pokazuje praktyka – jest zbyt trudne nie tylko dla podatników, ale i sądów administracyjnych, które tymi sprawami się zajmują. Jest to jeszcze jeden argument za podjęciem jak najszybciej prac zmierzających do zastąpienia tej ustawy nowoczesnymi rozwiązaniami w zakresie opodatkowania nieruchomości<sup>2</sup>. Do czasu jej zmiany podatnicy i organy podatkowe będą zmuszeni do toczenia sporów sądowych co do tego, co to jest budynek, budowla albo – jak w niniejszej sprawie – część budynku jako przedmiot podatku od nieruchomości. Nie trzeba uzasadniać twierdzenia, zgodnie z którym w podatku od nieruchomości przynajmniej jedno pojęcie nie powinno wzbudzać wątpliwości

---

<sup>1</sup> Zob. L. Etel, Podatek od lokali garażowych, „Finanse Komunalne” 2011, nr 5.

<sup>2</sup> Szerzej L. Etel, 20 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – kilka refleksji, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 4.

interpretacyjnych – właśnie nieruchomości. Podatnik powinien wiedzieć, od czego ma płacić podatek. W obecnie obowiązującej konstrukcji podatku od nieruchomości, czego najlepszym dowodem jest analizowana sprawa, nie jest to takie proste. Właściciel garażu jest zmuszany do przeprowadzenia interpretacji przepisów ustawy podatkowej, aby ustalić czy garaż ten - będący lokalem stanowiącym odrębną nieruchomość - jako część budynku mieszkalnego jest przedmiotem podatku i wg jakiej stawki powinien być opodatkowany.

Przechodząc do polemiki z argumentacją sądu chciałbym zastrzec, że w niniejszej glosie odnoszę się jedynie do stanu faktycznego będącego przedmiotem rozstrzygnięcia. Nie rozważam innych przypadków opodatkowania garaży, które w praktyce mają miejsce. Zainteresowanych tą tematyką odsyłam do już powołanego artykułu pt. „Podatek od lokali garażowych”.

W analizowanej sprawie, z bardzo rozbudowanym i solidnie przygotowanym uzasadnieniem, sąd niestety pominął przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który ma fundamentalne znaczenie w odniesieniu do rozpatrywanego stanu faktycznego. Zgodnie z art. 3 ust. 4 tej ustawy, „jeśli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi **odrębny przedmiot opodatkowania**, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach, z zastrzeżeniem ust. 5.”

Z przepisu tego wynika, że w przypadku nieruchomości stanowiących współwłasność (w analizowanej sprawie współwłaścicielami są małżonkowie) stanowią one odrębny przedmiot podatku od nieruchomości. W tym przypadku przedmiotem tym jest nieruchomość lokalowa stanowiąca garaż. Garaż ten – albo lepiej – nieruchomość lokalowa<sup>3</sup> – jest na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jednym z rodzajów nieruchomości albo obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu. Na mocy tego przepisu m.in. nieruchomości lokalowe stanowiące współwłasność powinny być opodatkowane odrębnie od innych nieruchomości i obiektów podlegających opodatkowaniu. Nie ma przy tym znaczenia czy tą nieruchomością lokalową będzie garaż czy mieszkanie albo inny lokal, np. sklep. Każdy z tych lokali jest odrębnym przedmiotem podatku. Odrębnym od czego? Odrębnym od innych części budynku, w którym jest zlokalizowany. I tu dochodzimy do sedna sporu<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Ustawodawca posługuje się w tym przypadku pojęciem nieruchomości z uwagi na to, że przedmiotem współwłasności może być działka gruntu, budynek lub lokal.

<sup>4</sup> Trwający w orzecznictwie spór dotyczący opodatkowania garaży zostanie wkrótce rozstrzygnięty z uwagi na pytanie prawne dotyczące tej kwestii – zob. postanowienia NSA z 28 listopada 2011 r. (II FSK 535/10). Sąd postanowił „... na podstawie art. 187 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) przedstawić składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.: Czy w świetle art. 2 ust.1 pkt 2 i art. 5

Przedmiotem podatku w analizowanym przypadku nie jest budynek mieszkalny, ale lokal stanowiący odrębną nieruchomość. Jest to niewątpliwie w sensie fizycznym jedna z części budynku, ale podlegająca odrębnemu opodatkowaniu. O tej odrębności decyduje status prawny lokalu – jest to bowiem w świetle prawa cywilnego i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odrębna nieruchomość i w konsekwencji – odrębny przedmiot podatku. Jeżeli jest to lokal mieszkalny – to należy go opodatkować wg stawek mieszkalnych, jeżeli jest to lokal zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej – wg stawek właściwych dla lokali związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeżeli natomiast jest to inny lokal, np. garaż albo lokal zajęty przez organizację pożytku publicznego – to stosujemy stawki dla nieruchomości pozostałych. W związku z tym sprawą zasadniczą przy wymiarze podatku od nieruchomości jest ustalenie, co jest przedmiotem podatku: lokal stanowiący odrębną nieruchomość czy też budynek. W przypadku lokali – jako odrębnych przedmiotów opodatkowania – podatek powinien być naliczany z uwzględnieniem przeznaczenia tego lokalu. I tak np. jeżeli w budynku gospodarczym znajduje się lokal mieszkalny – podatek powinien być płacony od lokalu wg stawek mieszkalnych. Charakter budynku (gospodarczy) nie powoduje, że lokal mieszkalny jest częścią budynku gospodarczego, a w związku z tym lokal ten powinien być opodatkowany wg stawek „gospodarczych”. I na odwrót – jeżeli w budynku mieszkalnym znajduje się lokal niemieszkalny, to lokal ten powinien być opodatkowany zgodnie z jego przeznaczeniem – albo wg stawek gospodarczych (sklep) albo też wg stawek „pozostałych” (garaż, lokal organizacji pożytku publicznego). Nie można zatem, tak jak to zrobił sąd, traktować lokalu jako części budynku, a przez to opodatkowywać go wg stawek właściwych dla budynku. W rozumowaniu tym zakłada się, że o opodatkowaniu lokalu decyduje rodzaj budynku, w którym on się znajduje<sup>5</sup>. Zdaniem sądu, jeżeli budynek jest mieszkalny, to również jego część – lokal – także jest częścią budynku

---

ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, z późn. zm.) garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e tej ustawy?”

<sup>5</sup> Tego typu rozumowanie sprawdza się jedynie w przypadku opodatkowania budynków jako nieruchomości albo ich części składowych. Jeżeli przedmiotem podatku jest budynek mieszkalny (a nie lokal), to wszystkie jego części (pomieszczenia) są opodatkowane jako mieszkalne (np. sypialnia, kuchnia, strych, garaż i kotłownia). Natomiast jeżeli przedmiotem podatku są odrębne nieruchomości lokalowe, które muszą znajdować się w budynku, to przedmiotem podatku są te lokale. Nie ma przy tym znaczenia, jaki to jest rodzaj budynku (gospodarczy, mieszkalny, użyteczności publicznej itp.). O tym, jak powinny być opodatkowane lokale w takim budynku, decyduje przeznaczenie tych lokali. I tak np. jeżeli w typowym bloku piwnica jest garażem będącym nieruchomością lokalową, parter jest zajęty na sklepy, pierwsze piętro stanowi własność urzędu gminy, a na ostatnich 7 piętrach znajdują się lokale mieszkalne (odrębne nieruchomości), to przedmiotem tego podatku są lokale, a nie budynek jako całość. Od każdego z tych lokali należy naliczyć podatek z uwzględnieniem jego przeznaczenia (mieszkalny, gospodarczy, pozostały). Nie można wszystkich tych lokali traktować jako części budynku mieszkalnego i w efekcie opodatkowywać wg stawek mieszkalnych.

mieszkalnego, a przez to podlega opodatkowaniu wg stawek „mieszkaniowych”<sup>6</sup>. Tego typu argumentacja zawodzi wówczas, gdy zastosujemy ją do budynku gospodarczego, w którym znajduje się lokal mieszkalny. Posługując się argumentacją sądu należałoby lokal mieszkalny w tym przypadku traktować jako część budynku gospodarczego i w efekcie opodatkować podatkiem wg stawek właściwych dla budynków gospodarczych.

Z art. 3 ust. 4 analizowanej ustawy, z którego wynika, że lokal jest odrębnym przedmiotem podatku, bardzo ściśle wiąże się art. 3 ust. 5. Przepis ten stanowi, że podatnikiem podatku jest właściciel (współwłaściciele) lokalu w odniesieniu do gruntu i części budynku stanowiącej współwłasność. Tak więc właściciel lokalu płaci podatek od lokalu i od części wspólnej budynku. Są to w ujęciu prawnym dwie różne części budynku podlegające opodatkowaniu. W tym przypadku przedmiotem podatku jest lokal stanowiący odrębną nieruchomość oraz część budynku stanowiąca współwłasność. O tym, wg jakich stawek będą opodatkowane te części budynku, decyduje ich przeznaczenie – mieszkalne, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej albo też innego rodzaju (pozostałe).

W analizowanej ustawie ustawodawca posługuje się pojęciem „lokal mieszkalny”, „lokal mieszkalny niestanowiący odrębnej nieruchomości” (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) czy też „wyodrębnienie własności lokali” (art. 3 ust. 5), wiążąc z tym określone skutki prawne. Są to pojęcia zdefiniowane w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.). Nie można zatem zgodzić się ze stwierdzeniem sądu, że na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych postanowienia ustawy o własności lokali stosujemy jedynie pomocniczo. Wg mnie mają one zasadnicze znaczenie z uwagi chociażby na wskazany już art. 3 ust. 4. O tym, kto jest współwłaścicielem nieruchomości lokalowej i czego jest współwłaścicielem, stanowią właśnie przepisy tej ustawy, co znajduje swoje odzwierciedlenie w akcie notarialnym i dalej – w ewidencji gruntów i budynków oraz księdze wieczystej, co jest przedmiotem dalszych rozważań. Opodatkować podatkiem od nieruchomości – co do zasady – można tylko właściciela nieruchomości lub obiektu budowlanego (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). O tym, kto może być właścicielem, decydują przepisy prawa cywilnego, a w tym przypadku ustawy o własności lokali. One też rozstrzygają o tym, czego dana osoba jest właścicielem – gruntu, budynku, lokalu czy budowli. To właśnie ustawa o własności lokali rozstrzyga jednoznacznie

---

<sup>6</sup> Co wówczas, gdy garaż (odrębna nieruchomość) w budynku mieszkalnym zostanie wykupiony nie przez osoby, które są właścicielami lokalu mieszkalnego w tym budynku, tylko np. stowarzyszenie lub partię polityczną. Podatnikiem będzie właściciel (stowarzyszenie albo partia), a przedmiotem podatku będzie garaż jako lokal niemieszkalny (stawka pozostała). Trudno tu będzie uzasadniać, że przedmiotem podatku jest część budynku mieszkalnego, ponieważ lokal ten w tym przypadku nie będzie miał nic wspólnego z szeroko rozumianą funkcją zaspokajania jakichkolwiek potrzeb mieszkaniowych.

o współwłasności nieruchomości lokalowych i powinna być przez to bezpośrednio stosowana na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa podatkowa tylko w niewielkim zakresie (i to bardzo nieudolnie) zmienia postanowienia ustawy o własności lokali, w art. 3 ust. 5.

Ważną rolę w analizowanej sprawie odgrywa wspomniana już ewidencja gruntów i budynków. Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, podstawą planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych powinny być dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Zgodzić się należy z sądem, że z przepisu tego wynika wprost, że „... dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. podstawę wymiaru podatku. Przez podstawę wymiaru podatku należy rozumieć zarówno określenie przedmiotu opodatkowania, zaliczenie do właściwej stawki podatkowej jak i objęcie określonych gruntów zwolnieniem od opodatkowania.” Jeżeli tak, to dlaczego dane te nie mogą być podstawą do określenia charakteru lokalu na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości? Wg mnie dane zawarte w ewidencji mają charakter dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 ordynacji podatkowej i stanowią dowód tego co zostało w nich stwierdzone. Jeżeli zatem lokal został w ewidencji zakwalifikowany jako niemieszkalny, to nie można – nie przeprowadzając przeciwdowodu (art. 194 par. 3 ordynacji) przyjąć, że jest to lokal mieszkalny. Trudno jest także uznać garaż za lokal mieszkalny, nawet w rozumieniu potocznym. Stąd też dane z ewidencji gruntów i budynków określające charakter budynku lub lokalu powinny być przyjmowane na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co nie oznacza możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu i wykazania, że np. lokal mieszkalny został zaadaptowany na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej i w związku z tym powinien być na potrzeby opodatkowania traktowany jako lokal związany z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego będącego przedmiotem analizowanego rozstrzygnięcia należy stwierdzić, że:

- współwłaścicielami nieruchomości lokalowej są małżonkowie,
- przedmiotem tej współwłasności jest nieruchomość lokalowa (a nie budynek) stanowiąca garaż.

Te ustalenia pozwalają bezpośrednio zastosować art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z którego wynika, że w przypadku współwłasności lokalu przedmiotem

podatku (odrębnym od budynku i innych lokali) jest lokal – garaż. O stawkach podatku od nieruchomości decyduje – zgodnie z art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – przeznaczenie danej nieruchomości lub obiektu budowlanego. W świetle tego przepisu może to być nieruchomość (budynek, lokal) mieszkalna, związana z prowadzeniem działalności gospodarczej (w tym również część budynku mieszkalnego zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej) albo pozostała. W analizowanej sprawie lokal nie ma charakteru mieszkalnego ani też nie jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, co skutkuje tym, że powinny mieć zastosowanie stawki tzw. pozostałe.