

mgr Wiktor Gnych-Pietrzak

ORCID: 0000-0001-5237-0474

pietrzakwik@gmail.com

Szkoła Doktorska Uniwersytetu Szczecińskiego

Sposób zaliczania powierzchni do powierzchni użytkowej będącej podstawą opodatkowania dla budynków lub ich części – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2022 r., III FSK 590/21

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości; część kondygnacji; powierzchnia użytkowa; układnia prawa

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2022 r. (III FSK 590/21) ma charakter krytyczny, zaś argumenty przeciwko prawidłowości orzeczenia koncentrowały się przede wszystkim na analizie treści normatywnej art. 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Do przeprowadzenia badania zastosowano metodę dogmatycznoprawną polegającą na ustaleniu treści normy prawnej relewantnych przepisów oraz ich interpretacji, a także metodę analityczną, w ramach której analizą objęto literaturę przedmiotu oraz orzecznictwo sądów administracyjnych. W wyniku badań przyjęto, że słowo „część” w sformułowaniu „część kondygnacji o wysokości w świetle” jest prawnie doniosłe, a tym samym wprowadza obowiązek zaliczania tylko części kondygnacji o wysokości w świetle w sposób preferencyjny, tj. 50%, albo pomijania takiej powierzchni w procesie ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości. Uznano, że mimo korzystnego rozstrzygnięcia dla podatnika stanowisko wyrażone przez Naczelną Sąd Administracyjny w glosowanym orzeczeniu należy poddać krytyce.

I. Stan faktyczny

Spółka (skarżąca) złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty z tytułu podatku od nieruchomości wraz z korektami deklaracji na podatek od nieruchomości za lata 2012 – maj 2017. Podstawą żądania nadpłaty było dokonanie pomiarów architektonicznych powierzchni użytkowej poziomu – 3,30 m oraz 3,10 m obiektu należącego do skarżącej. Pomiary te wykazały, że w okresie od 2012 do maja 2017 r. powierzchnia użytkowa budynków deklarowa-

na do opodatkowania podatkiem od nieruchomości była większa niż rzeczywista powierzchnia użytkowa.

Organ I instancji określił wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości względem budynków za poszczególne lata, odmówił stwierdzenia nadpłaty w żądanej wysokości oraz stwierdził nadpłatę w mniejszej wysokości za poszczególne lata od 2012 do maja 2017 r. W uzasadnieniu decyzji podał, że strona skarżąca błędnie wyłączyła z podstawy opodatkowania pomieszczeń o wysokości powyżej

2,20 m całą powierzchnię użytkową pomieszczeń, w których występowały belki podstropowe znajdujące się na wysokości poniżej 2,20 m, i ujęła do opodatkowania tylko 50% powierzchni tych pomieszczeń, wskazując, iż są to pomieszczenia w całości poniżej 2,20 m wysokości.

Skarżąca wniosła odwołanie od decyzji wydanej przez organ I instancji. Organ II instancji utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. W konsekwencji Spółka zaskarżyła ową decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który oddalił skargę. Zdaniem WSA zasadniczy spór dotyczył prawidłowej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 w zw. z ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹. Na tak wydany wyrok skarżąca wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który uchylił zaskarżony wyrok w całości, przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Białymstoku oraz określił granice związania oceną prawną dokonaną przez Naczelnego Sąd Administracyjny.

2. Uzasadnienie stanowiska sądu

Główny problem glosowanego orzeczenia sprowadza się do tego w jaki sposób należy rozumieć sformułowanie „część kondygnacji o wysokości”, którym posługuje się ustawodawca w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. w odniesieniu do sposobu zaliczania powierzchni do powierzchni użytkowej będącej podstawą opodatkowania dla budynków lub ich części. Zauważenia wymaga fakt, że wyżej wymieniony zwrot jest częścią szerszego, ogólniejszego zagadnienia dotyczącego sposobu obliczania podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wymiaru podatku od nieruchomości. Dodatkowy problem glosowanego orzeczenia dotyczy elementów, które wchodzą w zakres definicji legalnej powierzchni użytkowej, a więc powierzchni mierzonej po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kon-

dygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego posłużenie się przez ustawodawcę sformułowaniem „części kondygnacji o wysokości w świetle” oznacza, że przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy uwzględnić odległość mierzoną od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stropu. Wydaje się, że powyższe zdanie można uznać za główną tezę glosowanego orzeczenia. Tym samym podstawa opodatkowania, o której mowa w art. 4 ust. 2 u.p.o.l., jest wynikiem sumy powierzchni mierzonej po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach przy uwzględnieniu procentowego zaliczenia wysokości kondygnacji w świetle, która to musi być liczona od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stropu.

3. Ocena orzeczenia

I. Niniejsza glosa ma charakter krytyczny i objęła wybrane zagadnienia poruszone przez Naczelnego Sąd Administracyjny. Glosowane orzeczenie wpisuje się w jedno z dwóch zasadniczych stanowisk sądów administracyjnych, które związane są ze sposobem rozumienia pojęcia „części pomieszczenia lub kondygnacji o wysokości w świetle”. Pierwsze stanowisko sprowadza się do tego, że „kondygnacja o wysokości w świetle” to prześwit pomiędzy podłożem a najniższym trwałym elementem stropu². W konsekwencji w celu skorzystania z preferencyjnego sposobu zaliczenia powierzchni do

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 70), dalej u.p.o.l.

² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2016 r., III SA/Wa 2085/15, LEX nr 2137742; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2004 r., I SA/Bd 63/04, POP 2005, nr 1, poz. 23; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2014 r., III SA/Wa 1330/14, LEX nr 1748880; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 grudnia 2016 r., III SA/Wa 2846/15, LEX nr 2256040; wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3011/15, LEX nr 2294191; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 423/17, LEX nr 2363490; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2018 r., III SA/Wa 1747/17, LEX nr 2543071.

powierzchni użytkowej na całą kondygnacji, określonej w art. 4 ust. 2 u.p.o.l., wystarczy, aby istniał jeden trwały element konstrukcyjny stropu na wysokości mniejszej niż 1,40 m lub na wysokości od 1,40 m do 2,20 m.

Drugie stanowisko sprowadza się do tego, że do powierzchni użytkowej należy zaliczyć powierzchnię poszczególnych części kondygnacji z uwzględnieniem wysokości tychże części, przy czym wysokości te mogą być różne³. Tym samym dochodzi niejako do podzielenia danej kondygnacji i uwzględnienia wysokości w danym „słupie” powietrza między podłożem a najniższym elementem konstrukcyjnym stropu w danym miejscu.

Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym orzeczeniu przyjął pierwsze stanowisko w zakresie wykładni art. 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.

II. Omawianie zagadnienia należy rozpocząć od analizy art. 4 ust. 2 u.p.o.l. jako kluczowego dla niniejszej sprawy. Zgodnie z tym przepisem „[p]owierzchnię 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”. Ustawodawca wprost ustanowił, że „część kondygnacji o wysokości w świetle” zostaje zaliczana do powierzchni użytkowej budynku w 50% lub powierzchnię taką pomija się. Na pierwszy rzut oka wydaje się, że przytoczony przepis nie powinien przysparzać wątpliwości interpretacyjnych, jednak Naczelny Sąd Administracyjny

w głosowanym wyroku odniósł się do definicji legalnej powierzchni użytkowej budynku lub części określonej w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., tj. że jest to co do zasady powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w celu zastosowania procentowego zaliczenia do powierzchni użytkowej budynku dla powierzchni pomieszczeń lub ich części, a także części kondygnacji kluczowe znaczenie ma odniesienie się do wyrażenia wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m. Przy ustaleniu sposobu jego rozumienia należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że stanowi ono składową ustawowego sformułowania, za pomocą którego ustawodawca wprowadził zaliczenie w 50% do powierzchni użytkowej budynku. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w ramach ustalenia zakresu ustawowego sformułowania nie można wprowadzać dodatkowych kryteriów, zarówno z uwagi na wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym, jak i konsekwencje zastosowania tego unormowania⁴. Przy określeniu wysokości kondygnacji w świetle należy zatem uwzględnić odległość mierzoną od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stopu. Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić.

Uwagę zwraca kilka kwestii. Po pierwsze, literalne brzmienie art. 4 ust. 2 u.p.o.l. wskazuje, że ustawodawca przewidział zaliczenie części powierzchni pomieszczeń oraz części powierzchni kondygnacji do powierzchni użytkowej budynku w 50% lub pominięcie takiej powierzchni. Wydaje się, że gdyby takie rozumienie przepisu nie miałoby mieć miejsca, to wystarczyłoby, żeby ustawodawca pominął słowo „część”. Tym samym należy przyjąć, że ustawodawca przewidział, a także nakazał zaliczanie tylko takiej części powierzchni kondygnacji do

³ Wyrok NSA z dnia 25 października 2017 r., II FSK 1475/17, LEX nr 2378873; wyrok NSA z dnia 25 października 2017 r., II FSK 1541/17, LEX nr 2406340; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 lipca 2016 r., I SA/Ol 214/16, LEX nr 2107137; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 października 2018 r., I SA/Bk 416/18, LEX nr 2577775; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 października 2021 r., I SA/Rz 605/21, LEX nr 3247401; wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., III FSK 2479/21, LEX nr 3559021; wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., III FSK 2488/21, LEX nr 3559243; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2023 r., III SA/Wa 195/23, LEX nr 3604815.

⁴ Wydaje się, że składowi orzekającemu chodzi o rozumienie tej metody jako sposobu regulacji stosunków społecznych opartego na władztwie i podporządkowaniu się podmiotów. Zob. szerzej: R. Mastalski, *Prawo podatkowe z testami online*, Warszawa 2023, s. 15 i n.

powierzchni użytkowej w sposób preferencyjny, która to spełnia ustawową przesłankę.

Po drugie, sposób sformułowania art. 4 ust. 2 oraz art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. nie jest jednakowy, co powinno interpretatora prowadzić do zakwestionowania automatycznego przeniesienia definicji legalnej na grunt przepisu szczególnego odnoszącego się do sposobu ustalenia podstawy opodatkowania. Zauważyć trzeba, że zgodnie z § 10 Zasad techniki prawodawczej⁵ do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami⁶. Na gruncie definicji legalnej powierzchni użytkowej budynku lub jego części ustawodawca nie posługuje się zwrotem „o wysokości w świetle”, zaś zwrot ten został użyty na gruncie sposobu ustalenia powierzchni użytkowej budynku. Przyjąć należy, że zgodnie z definicją legalną powierzchnia użytkowa budynku lub jego części to co do zasady powierzchnia mierzona po wewnętrznej części długości ścian na wszystkich kondygnacjach. Jednak należy uznać art. 4 ust. 2 u.p.o.l. za doprecyzowanie sposobu mierzenia tejże powierzchni, a więc za *lex specialis* wobec definicji ustawowej⁷. W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę na to, że sformułowanie „o wysokości w świetle” jawi się jako nietrafne i nieprecyzyjne. Pojawia się wątpliwość dotycząca tego, w jakim świetle. Czy naturalnym, czy sztucznym? Czy jeżeli dana kondygnacja nie ma dostępu do światła naturalnego, to nie będzie można ustalić jej wysokości w świetle, gdyż światło nie będzie padać? O ile wydaje się,

że tak postawione pytania jawią się jako groteskowe, o tyle ukazują pewną niedorzeczność, która może powstać przy zastosowaniu wątpliwych reguł wykładni. W tym kontekście zasadne jest odniesienie się do założenia o racjonalności prawodawcy, a więc koncepcji mającej na celu praktyczne rozwiązywanie problemów interpretacyjnych⁸. Przyjmując za Maciejem Zielińskim, „w zespole założeń o racjonalności prawodawcy założenia o racjonalności aksjologicznej mają wagę najwyższą, co przejawia się w tym, że w razie konfliktu z innymi założeniami o prawodawcy założenia aksjologiczne są zawsze preferowane”⁹. Wydaje się, że w analizowanym przypadku racjonalność ustawodawcy przejawia się w takim uregulowaniu sposobu obliczania podstawy opodatkowania, które przewiduje możliwość ich różnej faktycznej wysokości (tzw. skosów), nie narażając Skarb Państwa na uszczerbek. W tym kontekście należy jednoznacznie opowiedzieć się za tym, że różnorodność przestrzeni w obiektach budowlanych nie może prowadzić do obejścia prawa lub jego nadużycia, co przejawiałoby się w instrumentalnym stosowaniu prawa w celu uniknięcia obowiązku podatkowego.

Najczęściej kondygnacje mają jednakową wysokość, co nie powoduje wątpliwości odnośnie do tego, w jaki sposób należy zaliczyć powierzchnię danej kondygnacji do powierzchni użytkowej budynku, tj. w 100%, w 50% albo czy ją pominąć. Należy jednak uznać, że ewentualny problem może pojawić się w przypadku kondygnacji ze skosami, tj. kiedy różnice wysokości między podłożem a najniższym stropem są różne, i polegać na tym, w jaki sposób należy zaliczyć powierzchnię takiej kondygnacji do powierzchni użytkowej budynku.

III. Przyjmując za Rafałem Dowgierem¹⁰, prawidłowy sposób rozwiązania takiego prob-

⁵ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016, poz. 283).

⁶ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 144–145. Zob. też: uchwała SN z dnia 30 kwietnia 2003 r., I KZP 8/03, OSNKW 2003, nr 5–6, poz. 41.

⁷ Przeciwnie: L. Etel, *Obliczanie powierzchni użytkowej budynków z uwzględnieniem wysokości w świetle. Glosa do wyroku NSA z dnia 24 maja 2022 r. (sygn. akt III FSK 590/21)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 11, s. 41–43, który uznaje, że pojęcie to jest autonomiczne i odnosi się do różnej powierzchni kondygnacji.

⁸ Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 258. Zob. *ibidem*, s. 78–80.

⁹ *Ibidem*, s. 267–268.

¹⁰ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *art. 4 [w:] i idem, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.

lemu powinien być następujący. Daną kondygnację należy podzielić na części według faktycznej wysokości, następnie ustalić część powierzchni kondygnacji o wysokości w świetle do 1,40 m i wyłączyć ją z opodatkowania, w dalszej kolejności ustalić część powierzchni kondygnacji w świetle od 1,40 m do 2,20 m i przyjąć do podstawy opodatkowania jej 50%, zaś pozostałą część kondygnacji, której wysokość w świetle przekracza 2,20 m, przyjąć do podstawy opodatkowania w całości¹¹. Stanowisko to znajduje swoje odzwierciedlenie w treści przepisów podatkowych, gdyż zgodnie z wyżej przytoczoną treścią art. 4 ust. 2 u.p.o.l. „część kondygnacji o wysokości” w świetle można zaliczyć w 50% lub ją pominąć.

Przyjęcie odmiennego stanowiska jawi się jako nielogiczne, a także prowadzi do wątpliwości co do interpretacji stanu faktycznego, nie zaś co do treści przepisu prawa podatkowego. Definicja legalna powierzchni użytkowej budynku lub jego części wskazuje, że jest to co do zasady powierzchnia mierzona po wewnętrznej części długości ścian na wszystkich kondygnacjach. Należy uznać, że treść przepisu prawa podatkowego jest co do zasady jasna, a ewentualne wątpliwości mogą zostać rozwiązane poprzez skorzystanie z wykładni systemowej i odwołanie się do innych relewantnych przepisów, w szczególności do zasad ustalania podstawy opodatkowania budynku lub ich części, konstruujących podatek od nieruchomości. W przypadku przyjęcia stanowiska, że sposób ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości musi w bardzo ścisły sposób uwzględniać definicję legalną powierzchni użytkowej budynku lub jego części, prowadziłoby to do powstania wątpliwości faktycznych, w jaki sposób należy

ustalić podstawę opodatkowania kondygnacji ze skosem, której wysokość od podłoża do najniższego trwałego elementu stropu wynosić będzie 1,39 m, a do najwyższego trwałego elementu stropu – 3,00 m.

Tym samym przyjęcie stanowiska prezentowanego przez Naczelną Sąd Administracyjny, które odwołuje się do definicji legalnej powierzchni użytkowej, nie wykluczałoby, że do podstawy opodatkowania należy zakwalifikować kondygnację o wysokości 3,00 m, a tym samym podatnik byłby w mniej korzystnej sytuacji względem wyżej zaprezentowanego sposobu częściowego zaliczania powierzchni kondygnacji do podstawy opodatkowania. Należy mieć na uwadze to, że powyższy sposób umożliwiłby organowi podatkowemu również zakwalifikowanie do podstawy opodatkowania kondygnacji o wysokości 1,39 m, a tym samym taką powierzchnię danej kondygnacji pominąć. Wydaje się, że takie wątpliwości dotyczyłyby wyłącznie stanu faktycznego, a nie przepisów prawa podatkowego, co mogłoby wykluczać zastosowanie zasady określonej w art. 2a Ordynacji podatkowej¹². Rozwiązanie takie stawiałoby podatnika w sytuacji niepewności co do prawa i tym samym naruszałoby fundamenty państwa prawnego.

Zgodnie z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP¹³ w aktualnym stanie prawnym obowiązuje zasada powszechności opodatkowania¹⁴, przy czym ustrojodawca pozostawił ustawodawcy zwykłej możliwość wprowadzenia instrumentów o charakterze preferencyjnym, np. w postaci ulg czy zwolnień. Skoro więc preferencyjny sposób zaliczenia powierzchni do powierzchni użytkowej jest wyjątkiem, to zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extendendae* przepis ten nie powinien podlegać rozszerzającej wykładni, chociażby korzystnej

¹¹ Zob. R. Dowgier, L. Etel, *Ciąg dalszy problemów z opodatkowaniem kondygnacji*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 3, s. 39–43. Tak też w orzecznictwie np. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., III FSK 2479/21, LEX nr 3559021. Przeciwnie: P. Borszowski, art. 4 [w:] K. Stelmaszczyk, P. Borszowski, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych* [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX.

¹² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2025, poz. 111).

¹³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹⁴ J. Orłowski, *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawno-ustrojowe” 2013, nr 22, s. 84 i n.

dla podatnika. Mając na uwadze założenia o racjonalności prawodawcy, należy stwierdzić, że gdyby chciał zastosować preferencję do całej powierzchni danej kondygnacji, a także gdyby chciał wyrazić normę nakazującą ustalenie powierzchni użytkowej od podłoża do najniższego trwałego elementu konstrukcyjnego stropu, to by to wyraził wprost.

IV. Przenosząc powyższe rozważania na grunt głosowanego orzeczenia, należy zastanowić się nad kwestią trwałego elementu konstrukcyjnego stropu. W stanie faktycznym, który leży u podstaw niniejszej sprawy, była to belka podstropowa, która w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego jest trwałym elementem konstrukcyjnym stropu. W języku potocznym za belkę podstropową należy uznać element konstrukcji stropu. Skoro więc belka podstropowa to element konstrukcji stropu, pojawia się wątpliwość, czy wystarczy jedna belka podstropowa – w rozumieniu jako trwały element konstrukcyjny stropu – do zaliczenia powierzchni kondygnacji w 50% lub jej pominięcia w procesie ustalania podstawy opodatkowania. Czy belka podstropowa musi mieć uzasadnienie techniczne swojego istnienia, tj. czy można zbudować belkę podstropową na wysokości 0,05 m, która będzie trwałym elementem konstrukcyjnym stropu? Czy jeżeli zgodnie ze sztuką budowlaną zbuduje się belkę podstropową na wysokości 0,05 m, to czy cała kondygnacja zostanie *de facto* wyłączona z opodatkowania podatkiem od nieruchomości?¹⁵ W przypadku odpowiedzi pozytywnej na tak postawione pytania należy uznać, że doszłoby do nieuprawnionego wprowadzenia zwolnienia podatkowego. Tym samym konsekwencje płynące z przyjęcia stanowiska wynikającego z głosowanego orzeczenia jawią się jako niebagatelne dla konstrukcji podatku od nieruchomości. Jeżeli faktycznie jest tak, że słowo „część” w sformułowaniu „część kondygnacji

o wysokości w świetle” należy pominąć, to zaistnieje sytuacja odstąpienia od jednoznacznego brzmienia przepisu i stosowania go z pominięciem fragmentu przepisu, a tym samym dojdzie do rażącego naruszenia Konstytucji RP, w szczególności zasady powszechności opodatkowania wyrażonej w art. 84 oraz zasady władztwa daninowego określonej w art. 217 Konstytucji RP¹⁶. Należy jednak pamiętać, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej¹⁷, zaś zgodnie z jedną z dyrektyw wykładni, która jest określana jako zakaz wykładni *per non est*¹⁸, zakazane jest interpretowanie danego przepisu prawnego w sposób, w wyniku którego jakiś jego fragment okazuje się być zbędny. Przyjmując jednak założenie racjonalności ustawodawcy, nie można z tym stanowiskiem pogodzić możliwości pominięcia jakiegoś słowa w treści przepisu prawnego, gdyż „racjonalny ustawodawca nie posługuje się niepotrzebnymi wyrażeniami i zwrotami w tekstach prawnych”¹⁹. Skoro więc ustawodawca w art. 4 ust. 2 u.p.o.l. zawarł słowo „część” w sformułowaniu „część kondygnacji o wysokości w świetle”, to nieuprawnione będzie pominięcie tego słowa i ustalenie zawartości normatywnej bez uwzględnienia kontekstu interpretacyjnego, jaki wynika z treści całego przepisu. Tym samym warstwa dyrektywalna art. 4 ust. 2 u.p.o.l. nakazuje zaliczać wyłącznie część powierzchni kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość takiej części powierzchni kondygnacji o wysokości w świetle jest mniejsza niż 1,40 m, to powierzchnię tę należy pominąć.

¹⁶ Zob. uchwała NSA z dnia 20 marca 2023 r., III FPS 3/22, LEX nr 3508011.

¹⁷ Uchwała 7 sędziów SN z dnia 11 czerwca 1996 r., III CZP 62/96, OSNC 1996/9, poz. 111, LEX 25061; uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93, LEX nr 824345.

¹⁸ O. Pogorzelski, M. Krzemiński, *Zakaz wykładni per non est [w:] Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa: Komentarz*, red. M. Florczak-Wątor, A. Grabowski, Kraków 2021, s. 556.

¹⁹ *Ibidem*, s. 556.

¹⁵ Podobny przykład, ale odnoszący się do przypadku opodatkowania w wysokości 50%, przedstawia Ł. Rogowski, *Podatek od nieruchomości. Skuteczne wymierzanie zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2022, s. 48–51.

Podsumowanie

Biorąc pod uwagę aktualnie obowiązujące przepisy prawa podatkowego, należy uznać, że do podstawy opodatkowania dla budynków lub ich części należy przyjąć powierzchnię użytkową, której sposób obliczania modyfikowany jest art. 4 ust. 2 u.p.o.l. Tym samym w procesie ustalania powierzchni kondygnacji, którą należy zaliczyć do powierzchni użytkowej, należy brać pod uwagę części kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m i zaliczyć tę część do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość części kondygnacji jest mniejsza niż 1,40 m, to taką powierzchnię należy pominąć. Tym samym gdy na kondygnacji występuje różna wysokość w różnych jej częściach, co może mieć miejsce w danym stanie faktycznym, należy ustalać powierzchnię dla danej części kondygnacji osobno. Tak zaproponowane rozwiązanie „usuwa” praktyczne problemy, które mogą wynikać ze stanów faktycznych, w których pojawiają się belki podstropowe na różnych wysokościach czy skosy w danej kondygnacji. Ponadto takie rozwiązanie uniemożliwia arbitralne stosowanie prawa podatkowego w zakresie ustalania podstawy opodatkowania.

W wyniku badania zauważono wystąpienie rozbieżności w interpretacji omawianych przepisów przez sądy administracyjne, przy czym w ostatnich latach obserwowany jest pewien trend dla wyboru wyżej opisanego podejścia. W związku z tym głosowane orzeczenie nie powinno być postrzegane w kontekście „wyłomu”

w aktualnym podejściu sądów administracyjnych, jednak skoro omawiane zagadnienie doprowadziło do wątpliwości interpretacyjnych, warte rozważenia byłoby to, czy zasadne jest podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zgodzić się należy ze stanowiskiem wyrażonym przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku o sygn. FSK 1319/04: „trwałość orzecznictwa sądowego jest wartością samą w sobie, tworzy bowiem stan pewności prawnej w zakresie stosowania określonych przepisów”²⁰.

Przyjęcie i zaaprobowanie stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonego w głosowanym wyroku, niewątpliwie korzystne dla podatnika, prowadziłyby do sytuacji obejścia prawa oraz osłabienia podstawowych funkcji opodatkowania. Przypomnieć należy, że jedną z fundamentalnych funkcji opodatkowania jest funkcja fiskalna polegająca na uzyskiwaniu środków pieniężnych niezbędnych do pokrycia potrzeb publicznych²¹. Natomiast przyjęcie, że „kondygnacja o wysokości w świetle” oznacza odległość między podłożem a najniższym trwałym elementem konstrukcyjnym stropu i obejmuje całą kondygnację, umożliwiłoby faktyczne zmniejszenie lub zwolnienie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2005 r., FSK 1319/04, LEX nr 423971.

²¹ M. Jaszczyński, *Funkcje podatków w gospodarce*, „Nauki Ekonomiczne” 2017, nr 25.

Abstract

Method of calculating the area to be used as the taxable area for buildings or their parts – commentary to the judgement of the Supreme Administrative Court of 24 May 2022, III FSK 590/21

Keywords: property tax; part of a floor; usable floor area; law interpretation

The gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 24 May 2022, III FSK 590/21 is critical in character and the arguments against the validity of the judgment were focused primarily on the analysis of the normative content of article 4, paragraph 1, point 2 and paragraph 2 in

connection with article 1a, paragraph 1, point 5 of the Act of 12 January 1991 on Local Taxes and Fees. To conduct the study, the dogmatic-legal method was applied, which consisted of determining the content of the legal norm of the relevant provisions and their interpretation, as well as the analytical method, which analysed the literature on the subject and the jurisprudence of administrative courts. As a result of the research, it was concluded that the word “part” in the phrase “part of a floor with a clear height” is legally significant and thus introduces an obligation to include only a part of a floor with a clear height in a preferential manner, i.e. 50%, or to exclude such an area in the process of determining the tax base in the property tax. Despite the favourable outcome for the taxpayer, it was considered that the approach expressed by the Supreme Administrative Court in the judgment under commentary should be criticised.

Bibliografia

Literatura

- Borszowski P., *art. 4 [w:] K. Stelmaszczyk, P. Borszowski, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX.
- Dowgier R., Etel L., *Ciąg dalszy problemów z opodatkowaniem kondygnacji*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 3.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *art. 4 [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Etel L., *Obliczanie powierzchni użytkowej budynków z uwzględnieniem wysokości w świetle. Głosa do wyroku NSA z dnia 24 maja 2022 r. (sygn. akt III FSK 590/21)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 11.
- Jaszczyński M., *Funkcje podatków w gospodarce*, „Nauki Ekonomiczne” 2017, nr 25.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe z testami online*, Warszawa 2023.
- Morawski L., *Wykładowia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.
- Orłowski J., *Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania – wybrane zagadnienia*, „Studia Prawno-ustrojowe” 2013, nr 22.
- Pogorzelski O., Krzemiński M., *Zakaz wykładni per non est [w:] Argumenty i rozumowania prawnicze w konstytucyjnym państwie prawa: Komentarz*, red. M. Florczak-Wątor, A. Grabowski, Kraków 2021.
- Dogowski Ł., *Podatek od nieruchomości. Skuteczne wymierzanie zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2022.
- Zieliński M., *Wykładowia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 70).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2025, poz. 111).
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. 2016, poz. 283).

Orzecznictwo

- Uchwała 7 sędziów SN z dnia 11 czerwca 1996 r., III CZP 62/96, OSNC 1996/9, poz. 111, LEX 25061.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2004 r., I SA/Bd 63/04, POP 2005, nr 1, poz. 23.
- Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2005 r., FSK 1319/04, LEX nr 423971.
- Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, poz. 93, LEX nr 824345.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2014 r., III SA/Wa 1330/14, LEX nr 1748880.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 lipca 2016 r., I SA/OI 214/16, LEX nr 2107137.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2016 r., III SA/Wa 2085/15, LEX nr 2137742.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 grudnia 2016 r., III SA/Wa 2846/15, LEX nr 2256040.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3011/15, LEX nr 2294191.
Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 września 2017 r., I SA/Po 423/17, LEX nr 2363490.
Wyrok NSA z dnia 25 października 2017 r., II FSK 1475/17, LEX nr 2378873.
Wyrok NSA z dnia 25 października 2017 r., II FSK 1541/17, LEX nr 2406340.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2018 r., III SA/Wa 1747/17, LEX nr 2543071.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 października 2018 r., I SA/Bk 416/18, LEX nr 2577775.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 października 2021 r., I SA/Rz 605/21, LEX nr 3247401.
Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., III FSK 2479/21, LEX nr 3559021.
Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., III FSK 2488/21, LEX nr 3559243.
Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2023 r., III FSK 2479/21, LEX nr 3559021.
Uchwała NSA z dnia 20 marca 2023 r., III FPS 3/22, LEX nr 3508011.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 czerwca 2023 r., III SA/Wa 195/23, LEX nr 3604815.