

# Zasady opodatkowania nieruchomości na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w świetle nowelizacji z dnia 25 czerwca 2015 roku

*Principles of taxation of real estate and joint ownership real estate under the Act on local taxes and charges after the amendment of 25th June 2015*

*Mateusz Lewandowski, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu*

STRESZCZENIE

Ustawą z dnia 25 czerwca 2015 roku o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw, ustawodawca dokonał istotnej zmiany w zakresie zasad opodatkowania nieruchomości wspólnych podatkiem od nieruchomości. Zmiana objęła również zasady opodatkowania garaży wielostanowiskowych, będących przedmiotem współwłasności. Nowelizacja ustawy podatkowej ma szansę stać się początkiem zmian w zakresie podatku od nieruchomości oraz zakończyć wieloletnie spory doktrynalne i praktyczne, które skutkują zmniejszeniem dochodów budżetów gminnych.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, nieruchomości, współwłasność.

The Amending Act of the Act on Local Government and Some Other Acts of 25th January 2015 has made substantial change to the taxation of joint ownership real estate. The amendment has also concerned to the garages' taxation issues. The amendment of the tax law has a chance to become a beginning in the discussion on tax changes and finish the doctrinal and practical disputes. Moreover it should be noticed that those problems effect on reducing the income of municipal budgets.

**Keywords:** property tax, property, real estate, co-ownership.

ABSTRACT

## Wstęp

Podatek od nieruchomości stanowi jedno z najstarszych, a zarazem jedno z najprostszych konstrukcyjnie obciążeń fiskalnych. Normatywna konstrukcja opodatkowania nieruchomości ma swoje źródło w Ustawie z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm., dalej u.p.o.l.). Sama ustawa, po ponad ćwierć wieku obowiązywania, wciąż budzi liczne wątpliwości interpretacyjne, które skutkują zwiększeniem liczby postępowań prowadzonych przez organy skarbowe i zmniejszeniem wpływów podatkowych. Niepożądane następstwa niejasności przepisów dotyczą nie tylko podatników, ale także samorządy, dla których podatek od nieruchomości stanowi bezpośredni dochód podatkowy (Etel, Popławski 2012: 253-254). W tym miejscu należy zauważyć, że przeciwdziałanie uszczupleniu wpływów podatkowych samorządów było jednym z powodów nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zmiana ustawy, która została dokonana Ustawą z dnia 25 czerwca 2015 roku o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045), miała na celu aktualizację zasad opodatkowania nieruchomości wspólnych. Jak wskazał Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 34158, problem wpływu artykułu 3 ustęp 5 u.p.o.l. na dochody gmin, był wielokrotnie sygnalizowany przez organy podatkowe. Szczególne zastrzeżenia budził fakt, że poprzednie brzmienie przepisów pozwalało na stosowanie przez podatników dopuszczalnej prawem optymalizacji podatkowej. Warto jednakże zauważyć, że nieobowiązujący już stan prawny stanowił swoisty kompromis, polegający na zmniejszeniu ciężaru podatkowego współwłaścicieli wielkopowierzchniowych obiektów

budowlanych, w których prowadzona jest działalność gospodarcza (centra handlowe), kosztem wzrostu inwestycji w sektorze handlowym. Istotą opodatkowania nieruchomości jest powiązanie istnienia nieruchomości z obowiązkiem podatkowym. Przy tym elementem konstrukcyjnym podatku, który w istotny sposób wpływa na treść zobowiązania podatkowego jest podmiot podatku. O ile w przypadku pojedynczego podmiotu podatkowego zagadnienie to nie przysparza szczególnych trudności interpretacyjnych, to już opodatkowanie nieruchomości wspólnych jest jednym z najbardziej problematycznych zagadnień podatku od nieruchomości. Na szereg wątpliwości składają się przede wszystkim niejasne przepisy, a co za tym idzie odmienne interpretacje organów podatkowych. Spory wynikają również z błędnej interpretacji przepisów przez samych podatników, co jest skutkiem niskiej świadomości prawnej społeczeństwa oraz odbiegającej od realiów gospodarczych konstrukcji podatku. Zmiana zasad opodatkowania nieruchomości wspólnych była zatem nie tyle potrzebną, co koniecznym skutkiem rozwoju prawa podatkowego.

## Zasady ogólne opodatkowania nieruchomości

Cel fiskalny, jakim jest opodatkowanie nieruchomości, może zostać zasadniczo osiągnięty poprzez wprowadzenie różnych metod określania podstawy opodatkowania. Przede wszystkim należy wskazać, że ustalenie podstawy opodatkowania może być dokonane albo w sposób ilościowy albo sposób wartościowy (Owczarczyk-Szapowska 2012: 45). Jest to rozróżnienie wyjściowe, pozwalające scharakteryzować system podatku od nieruchomości jako „tradycy-

cyjny” albo „katastralny”. Pierwsza z metod, przyjęta przez polskiego ustawodawcę w stosunku do budynków, stanowi jednocześnie najprostszy sposób opodatkowania nieruchomości, silnie zakorzeniony w historii podatku od nieruchomości. Wyrażona w artykułe 4 ustęp 1 punkt 1 u.p.o.l. podstawa opodatkowania dla gruntów (tj. powierzchnia) oraz w artykułe 4 ustęp 1 punkt 2 dla budynków lub ich części (tj. powierzchnia użytkowa), zasadniczo nie przysparza większych trudności interpretacyjnych, skoro powierzchnia powinna być wielkością bardziej wymierną i mniej sporną, aniżeli jej wartość. Niemniej jednak na gruncie obowiązującej ustawy podatkowej piętrzą się spory, wynikające nie tylko z niedoskonałej konstrukcji ustawy, ale i z niejednorodności interpretacji przepisów. Na gruncie doświadczeń innych państw można stwierdzić, że wprowadzenie opodatkowania nieruchomości *ad valorem* (łac.) jest procesem długotrwałym i wymagającym znacznych nakładów finansowych, w szczególności na etapie wprowadzania takiego systemu opodatkowania (Etel 2003: 16). Z kolei druga z form opodatkowania nieruchomości, polegająca na ustaleniu podstawy opodatkowania w oparciu o wartość nieruchomości, ma w polskim systemie prawnym zastosowanie wyłącznie do budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy zauważyć, że katastralna forma opodatkowania nieruchomości jest uważana za bardziej odpowiadającą realiom gospodarczym, a ponadto bardziej sprawiedliwą społecznie. Różnice pomiędzy racjonalnością takiego opodatkowania są widoczne na przykład przy porównaniu nieruchomości zlokalizowanej w centrum dużego miasta z nieruchomością położoną na obrzeżach tego miasta. Przyjmując pewne uproszczenie (dotyczące innych elementów podatku, mających wpływ na wysokość ostatecznego zobowiązania podatkowego), jeśli obie z tych nieruchomości mają taką samą powierzchnię, to w obecnym stanie prawnym będą opodatkowane w podobnej wysokości. Natomiast w przypadku podatku katastralnego, istotną byłaby ich wartość, która w przypadku pierwszej nieruchomości byłaby nieporównywalnie większa. Trudno jednak pominąć argument, że wartość nieruchomości oraz jej położenie nie muszą być związane z dobrą sytuacją finansową podatnika. Zatem potencjalnie sprawiedliwy podatek katastralny mógłby się okazać bardzo krzywdzący. Niezależnie od metody opodatkowania, ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego komplikuje się w przypadku istnienia współwłasności. Zasady opodatkowania współposiadaczy i współwłaścicieli zostały wprowadzone przez ustawodawcę dopiero w 1996 roku (Ustawa z dnia 4 lipca 1996 roku o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach, o podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody, Dz.U. nr 91, poz. 409 ze zm.). Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych miała na celu zmniejszenie wątpliwości co do opodatkowania wyżej wymienionych nieruchomości. Niemniej jednak, jak wskazuje się w doktrynie prawa podatkowego, zmiana przepisów nie wyjaśniła wszystkich wątpliwości interpretacyjnych, a jedynie zmniejszyła ich liczbę (Etel 2013: punkt 18). Zarówno w przypadku opodatkowania *ad valorem*, jak i opodatkowania w stosunku do powierzchni nieruchomości, ocena wymiaru podatku właściwego dla każdego ze współwłaścicieli nie będzie zatem prosta. Istotą powstania współwłasności na gruncie podatku od nieruchomości jest rozszerzenie elementu podmiotowego podatku (*Komentarz do artykułu 3 u.p.o.l.* 2016: punkt 7). Jest to bez wątpienia sytuacja korzystna dla wierzyciela podatkowego, skoro obowiązek podatkowy ciąży na wszystkich

współwłaścicielach lub posiadaczach nieruchomości (lub obiektu budowlanego). Jednak odpowiedzialność podatników w przypadku istnienia współwłasności nie jest nieograniczona i jest określona przez artykuł 92 Ordynacji podatkowej (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm., dalej o.p.). Taką interpretację przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie wskazując, że „przepis artykułu 92 §1 o.p. stanowi wyłącznie o odpowiedzialności solidarnej tych podatników, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Nie może być odczytywany jako uprawnienie organu podatkowego wyboru podatników spośród wskazanych w artykułe 3 ustęp 4 u.p.o.l., którym ustala zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości” (wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 listopada 2009 roku, sygn. akt I SA/Lu 418/09). Jak wynika z treści artykułu 91 o.p., przepisy o zobowiązaniach cywilnoprawnych, zawarte w Kodeksie cywilnym (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2016 roku, poz. 380 ze zm., dalej k.c.), należałoby stosować wprost. Jednakże odesłanie dotyczy wyłącznie takich zobowiązań, które są solidarne i które skutkują odpowiedzialnością solidarną (*Komentarz do artykułu 91 o.p.* 2015: punkt 2).

### Zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej

Ustalenie definicji nieruchomości wspólnej ma szczególne znaczenie z punktu widzenia prawopodatkowego, z uwagi na konieczność określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Ustawa podatkowa nie definiuje pojęcia „nieruchomość wspólna”, odsyłając jedynie w artykułe 3 ustęp 5 u.p.o.l. do artykułu 3 ustawy o własności lokali (Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 roku, tekst jednolity Dz.U. z 2015 r., poz. 1892). Zgodnie z artykułem 3 ustęp 2 ustawy o własności lokali „nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz część budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali”. Powyższy przepis odsyła do dwóch przedmiotów opodatkowania, które wymienia ustawa podatkowa: grunt oraz budynek. Ustalenie, jaki jest zakres pojęcia „nieruchomości wspólnej” nie jest jednak oczywiste. W doktrynie akcentuje się nieprecyzyjność normatywnego ujęcia nieruchomości, skoro na gruncie prawa podatkowego ustawodawca nie wskazuje, czy w opodatkowaniu definicja obejmuje nieruchomość gruntową, czy także budynek trwale związany z gruntem (*Komentarz do artykułu 2 u.p.o.l.* 2016). Należy zauważyć, że pojęcie „części wspólnej nieruchomości” nie ma charakteru zamkniętego. W tym kierunku wypowiedział się Sąd Apelacyjny w Warszawie w wyroku z dnia 25 maja 2016 roku (sygn. akt VI ACa 605/15). Sąd zauważył, że kategoria części wspólnej, jaką posługuje się ustawodawca, ma charakter funkcjonalny, a jednocześnie elastyczny, co pozwala na jej dostosowanie do konkretnych okoliczności faktycznych. W związku z tym jednoznaczne zaklasyfikowanie danej części budynku do grupy pojęciowej „części wspólnej” jest nie tyle niemożliwe, co niecelowe. Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, zastąpienie enumeratywnego wyliczenia przez ustawodawcę części wspólnych budynku definicją negatywną pozwala na wnioskowanie, że współwłasnością zostały objęte wszystkie pomieszczenia, które nie zostały włączone w skład lokali (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 stycznia 2015 roku, sygn. akt I ACa 727/14). W praktyce są to takie części nieruchomości jak

strychy, piwnice czy komórki. Niemniej jednak niedopuszczalne jest takie rozszerzanie zakresu pojęcia nieruchomości wspólnej, które skutkowałoby objęciem przedmiotem podatku tych nieruchomości, które nie są objęte współwłasnością przymusową (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 stycznia 2015 roku, sygn. akt I ACa 727/14). Zgodnie z artykułem 3 ustęp 2 u.w.l., nieruchomością wspólną jest zarówno grunt, część budynku, jak i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Zastosowanie przez ustawodawcę definicji negatywnej skutkuje powstaniem domniemania, że dana nieruchomość jest nieruchomością wspólną. Od danego przypadku zależy jednocześnie, czy dana część budynku lub urządzenia służą do użytku właścicieli lokali. Kwestię własności nieruchomości wspólnej określa artykuł 3 ustęp 1 u.w.l., który wskazuje, że w przypadku wyodrębnienia własności lokali, każdemu z właścicieli przysługuje udział w nieruchomości wspólnej, będący prawem związanym z własnością lokali. Na gruncie prawa podatkowego taka interpretacja przepisów została uznana za prawidłową przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (wyrok z dnia 15 września 2010 roku, sygn. akt I SA/Bd 630/10). Jak zauważył Sąd, udział w nieruchomości wspólnej jest nierozdzielnie związany z prawem własności lokalu, co uniemożliwia odmienne traktowanie udziału dla celów podatkowych. Pod pojęciem „nieruchomości wspólnej” może się także kryć obiekt budowlany, który w potocznym tego słowa znaczeniu nie jest nieruchomością. Zgodnie z artykułem 3 ustęp 2 u.w.l., nieruchomością wspólną są także urządzenia, które nie służą wyłącznie do indywidualnego użytku właścicieli lokali. Ponadto, jak słusznie zauważa się w doktrynie, pojęcia „nieruchomości lub obiekty budowlane nie należy rozumieć w taki sposób, iż ustalamy, że konkretna sytuacja podlega opodatkowaniu jako nieruchomość z wyłączeniem jej kwalifikacji jako obiekt budowlany” (*Komentarz do artykułu 2 u.p.o.l.* 2016: punkt 1). Zagadnienie opodatkowania niektórych pomieszczeń w budynku takich jak piwnice, strychy czy komórki lokatorskie pozostaje sporne, bowiem istnienie i wysokość zobowiązania podatkowego będzie zależała od treści umowy o ustanowieniu odrębnej własności lokalu. Takie części budynku mogą stanowić albo przedmiot nieruchomości wspólnej, będąc jednocześnie przedmiotem współwłasności właścicieli nieruchomości albo wyłączną własność właściciela lokalu. W pierwszym przypadku takie elementy budynku będą zrównane pod względem podatkowym do innych części wspólnych takich jak korytarze, klatki schodowe, windy. Problem ten ma szczególne znaczenie w stosunku do nieruchomości, w których odrębne lokale były ustanowione przed wejściem w życie ustawy o własności lokali. Na gruncie nieobowiązującego już stanu prawnego, możliwe było wyodrębnienie niektórych lokali na podstawie artykułu 135 §1 i artykułu 136 §1 k.c. Skutkiem konstrukcji przepisów była powszechna praktyka ustanawiania odrębnej własności lokali w budynkach stanowiących własność gminy, w których nabywcy wyodrębnionych lokali nie nabywali własności pomieszczeń przynależnych. W efekcie, pomieszczenia te pozostawały przedmiotem współwłasności jako nieruchomość wspólna i powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości na podstawie artykułu 3 ustęp 5 u.p.o.l. (Etel 2012: punkt 20). Nieruchomość wspólna może być opodatkowana na zasadzie solidarności, gdzie każdy ze współwłaścicieli nieruchomości jest odpowiedzialny za całe zobowiązanie. Przy tym wierzyciel podatkowy może żądać spełnienia zobowiązania podatkowego od kilku dłużników lub od

każdego z osobna. Ordynacja podatkowa nie kształtuje odrębnej dla prawa podatkowego instytucji solidarności, a jedynie odsyła w tym zakresie do artykułu 366 §1 k.c. W związku z powyższym ustawodawca zdecydował się na inkorporowanie do polskiego porządku prawnego instytucji odpowiedzialności solidarnej, właściwej dla prawa cywilnego. W tym znaczeniu, odpowiedzialność ta będzie istotna w szczególności w przypadku współwłaścicieli budynku (Dowgier 2013: punkt 2). Z drugiej strony, niektóre przepisy prawa podatkowego kształtują odpowiedzialność solidarną dłużników podatkowych w inny sposób aniżeli przewidziany dla prawa cywilnego.

Podstawową zasadą opodatkowania nieruchomości wspólnej do dnia wejścia nowelizacji ustawy podatkowej było obciążenie właścicieli lokalu w budynku stanowiącym współwłasność podatkiem od nieruchomości w częściach ułamkowych (*Prawnopodatkowe skutki wyodrębnienia własności lokali* 2016). Co istotne, nieruchomość lub obiekt budowlany były traktowane jako odrębny przedmiot opodatkowania (Bończyk-Kucharczyk 2012: 598). W pewnym uproszczeniu, polegało to na ujęciu stosunku wielkości lokalu do wielkości całej nieruchomości. Tak wyrażony ułamek odzwierciedlał udział w zobowiązaniu podatkowym. Natomiast z dniem 1 stycznia 2016 roku weszły w życie przepisy ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1045), które w znaczący sposób wpłynęły na konstrukcję podatku od nieruchomości w stosunku do części wspólnych nieruchomości. Najbardziej zmienną zmianą jest posługiwanie się przez ustawodawcę udziałami w nieruchomości wspólnej.

### Zasady opodatkowania garaży wielostanowiskowych

Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadziła również istotną zmianę w zakresie zasad opodatkowania garaży wielostanowiskowych. Na gruncie poprzedniego stanu prawnego, opodatkowanie garaży stanowiło przedmiot istotnych kontrowersji. Celem przykładu warto wskazać tu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 października 2011 roku (sygn. akt II FSK 733/10), w którym Sąd stwierdził, że garaż stanowiący część budynku mieszkalnego, pomimo swojego użytkowego charakteru, podlega opodatkowaniu według stawek właściwych dla stawek mieszkaniowych. Wątpliwości interpretacyjne wynikały także z zasad opodatkowania garaży wielostanowiskowych, które stanowiły odrębny przedmiot opodatkowania, pozostający we współwłasności właścicieli poszczególnych stanowisk. W związku z tym decyzja wymiarowa co do wysokości podatku wydawana była odrębnie dla nieruchomości, które nie zostały objęte współwłasnością (lokale mieszkalne) oraz dla nieruchomości wspólnej (garaż wielostanowiskowy, udział w nieruchomości wspólnej i gruncie) (Dowgier, Etel, Pahl, Poplawski 2010). Kluczowym zagadnieniem była ocena prawna, czy garaż stanowiący część budynku mieszkalnego stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Mając na uwadze fakt, że artykuł 3 ustęp 5 u.p.o.l. traktował nieruchomość jako oddzielny przedmiot opodatkowania, dozwolona była inna kwalifikacja podatkowa garażu. Z tego też wynikało, że możliwe było zastosowanie innej stawki podatkowej (Etel 2011: 33-38).

W doktrynie, prawnopodatkową odrębność garażu wielostanowiskowego akcentuje się wskazując, że przedmiotem podatku jest sam garaż, a nie miejsca postojowe (Etel 2012: punkt 16). W przed-

miocie uznania garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym za odrębny przedmiot opodatkowania wypowiedział się także Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 27 lutego 2012 roku. (sygn. akt II FPS 4/11 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> 2016) zauważył przede wszystkim, że kwalifikacja prawna garażu wielostanowiskowego nie powinna odbywać się w oderwaniu od ustawy o własności lokali. Artykuł 2 ustęp 1 tejże ustawy wskazuje bowiem, że „samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Jednocześnie do lokalu przynależą części składowe nieruchomości takie jak: strych, komórka, czy garaż. Z analizy powyższych przepisów wynika, że garaż może stanowić zarówno odrębną własność lokalową, jak i przynależać do lokalu mieszkalnego. W zależności od kwalifikacji prawnej, różna będzie stawka podatku. W przypadku, gdy garaż stanowi część składową lokalu mieszkalnego, będzie opodatkowany tak jak lokal mieszkalny”.

Na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów wskazywano, że lokale garażowe, które stanowią odrębną własność i znajdują się w wielorodzinnych budynkach mieszkalnych, powinny być opodatkowane stawką podatku właściwą dla „pozostałych budynków”, a nie stawką dla budynków mieszkalnych. Opodatkowanie stawką właściwą dla lokalu mieszkalnego było możliwe wyłącznie w przypadku garażu stanowiącego odrębną nieruchomość (Pahl 2012). Zasady opodatkowania garażu wielostanowiskowego przekładały się na kwestie regulowania zobowiązań podatkowych. Podatnikami podatku od garażu oraz gruntu związanego z takim garażem byli solidarnie wszyscy współwłaściciele.

Od dnia 1 stycznia 2016 roku. ustawodawca dokonał istotnej zmiany zasad opodatkowania garaży wielostanowiskowych. Znaczenie ma przy tym artykuł 3 ustęp 4a u.p.o.l., zgodnie z którym „zasady odpowiedzialności solidarnej (...) nie stosuje się przy współwłasności w częściach ułamkowych lokalu użytkowego garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym wraz z gruntem stanowiących odrębny przedmiot własności”. Jednocześnie ustawodawca wskazuje, że w przypadku opodatkowania garażu wielostanowiskowego, obowiązek podatkowy ciąży na każdym z właścicieli w stosunku do przypadających im udziałów w prawie własności. Powyższa konstrukcja legislacyjna jest korzystna przede wszystkim dla współwłaścicieli nieruchomości. Przed nowelizacją podatek od nieruchomości w zakresie opodatkowania garaży wielostanowiskowych podlegał zasadzie solidarności, która nie była akceptowana przez znaczną część podatników. O ile w przypadku części wspólnych nieruchomości zasada solidarności miała swoje uzasadnienie, to w przypadku garażu wielostanowiskowego budziła zastrzeżenia, z uwagi na odpowiedzialność za całą powierzchnię użytkową garażu, a nie wyłącznie za udział w postaci miejsca postojowego.

Zgodnie z nowelizacją ustawy, zasada odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe w przypadku opodatkowania garażu wielostanowiskowego zostanie zastąpiony obowiązkiem podatkowym ciążącym na współwłaścicielach w zakresie ich udziału w prawie własności (*Komentarz do artykułu 2 u.p.o.l.* [2016: punkt I.6]).

Na gruncie znowelizowanych przepisów, określenie udziału właściciela w nieruchomości wspólnej będzie uzależnione od tego, czy lokal został wyodrębniony. W przypadku wyodrębnienia lokalu, udział właściciela w nieruchomości wspólnej stanowi stosunek powierzchni użytkowej wyodrębnionego lokalu wraz z powierzchnią

pomieszczeń przynależnych (piwnice, komórki lokatorskie) do sumy powierzchni użytkowej wszystkich lokali oraz pomieszczeń do nich przynależnych. Z drugiej natomiast strony, jeśli opodatkowaniu podlega lokal niewyodrębniony, wtedy udział w nieruchomości wspólnej odpowiadać będzie stosunkowi powierzchni użytkowej niewyodrębnionego lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych.

## Zasady opodatkowania wspólnot mieszkaniowych

Zagadnienie uznania wspólnoty mieszkaniowej za podatnika podatku od nieruchomości budzi wątpliwości doktrynalne i praktyczne. Sama wspólnota może być bowiem traktowana jako „ogół właścicieli lokali wyodrębnionych związanych węzłem współwłasności w części wspólnej nieruchomości wspólnej” (Śleszyńska 2008: 46). Z drugiej jednak strony, jak zauważył Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 21 grudnia 2007 roku „wspólnota mieszkaniowa, działająca w ramach przyznanej jej zdolności prawnej, może nabywać prawa i obowiązki do własnego majątku” (sygn. akt III CZP 65/07 [w:] OSNC 2008, nr 7-8, poz. 69). Na gruncie prawopodatkowym przyjmuje się jednakże, że wspólnota mieszkaniowa jest podmiotem prawa podatkowego o tyle, o ile nabyła nieruchomość do własnego majątku. W przypadku nieruchomości z wyodrębnioną własnością lokali, prowadzi to zatem do powstania dwóch kategorii podatników: właścicieli wyodrębnionych lokali oraz wspólnoty mieszkaniowej jako odrębnego podmiotu prawa. Mienie nabyte przez wspólnotę powinno jednak służyć wyłącznie jej celom statutowym, związanym z zarządaniem nieruchomościami wspólnymi (Departament Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów 2009: 21).

Prawo wspólnoty mieszkaniowej do wnoszenia podatku od nieruchomości wywodzi się z artykułu 14 punkt 3 u.w.l., zgodnie z którym „Na koszty zarządu nieruchomością wspólną składają się w szczególności: 4) ubezpieczenia i inne opłaty publicznoprawne, chyba że są pokrywane bezpośrednio przez właścicieli poszczególnych lokali”. W doktrynie wskazuje się jednocześnie, że podatek może być opłacany albo przez wspólnotę mieszkaniową, jako składnik kosztów zarządu, albo przez właścicieli lokali (Bończak-Kucharczyk 2012: 597). Szczególnie należy wyróżnić alternatywę rozłączną, z uwagi na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w przypadku spełnienia świadczenia przez jeden z tych podmiotów. Należy jednak zauważyć, że wspólnota mieszkaniowa nie jest podatnikiem w stosunku do lokali, które stanowią własność innych podmiotów. Ponadto wspólnota mieszkaniowa nie może zostać uznana za płatnika, z uwagi na fakt, że zgodnie z artykułem 8 Ordynacji podatkowej podatnikiem jest wyłącznie taki podmiot, który jest zobowiązany do obliczenia i pobrania podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu, do czego został obowiązany na gruncie przepisów prawa podatkowego. Tymczasem ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie wprowadza instytucji płatnika podatku. Na powyższym stanowisku stanął także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 7 stycznia 2010 roku wskazując jednocześnie, że w tym przypadku przepisy nie uprawniają organu podatkowego do wyboru podatnika w przypadku poboru podatku od nieruchomości (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 684/09 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> 2016). Jednocześnie Sąd zauważył, że w przypadku objęcia podatku od nieruchomości w zakresie kosztów zarządu nieruchomością,

konieczna jest uchwała właścicieli lokali. Pokrycie podatku przez właścicieli poszczególnych lokali wyłącza możliwość pokrycia ich przez wspólnotę mieszkaniową. Powyższe koszty, których zakresem obejmuje się podatek od nieruchomości, odnoszą się wyłącznie do nieruchomości wspólnej. W związku z powyższym prawo podatkowe nie umożliwia przeniesienia obowiązku zapłaty podatku dla lokalu stanowiącego odrębny przedmiot własności na wspólnotę mieszkaniową. Co prawda podatek od nieruchomości może być opłacany bezpośrednio przez wspólnotę mieszkaniową, ale tylko w zakresie, w jakim obciąża nieruchomość wspólną – chyba, że jest uiszczany przez właścicieli lokali.

## Podsumowanie

Opodatkowanie nieruchomości, będących przedmiotem współwłasności, powinno zostać poddane dyskusji, w szczególności zaś w zakresie, w jakim ustawa definiuje przedmiot opodatkowania. Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która weszła w życie dnia 1 stycznia 2016 roku dokonała zasadniczej zmiany zasad opodatkowania nieruchomości wspólnych. Poprzednia treść artykułu 3 ustęp 5 u.p.o.l. przesądzała o opodatkowaniu gruntu oraz części nieruchomości wspólnej, przy czym podatek obciążał każdego właściciela lokalu w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym (*Komentarz do artykułu 3 u.p.o.l.* 2016). Podstawą opodatkowania był zatem stosunek powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całej nieruchomości.

Zmiana zasad opodatkowania nieruchomości, poprzez odejście od solidarnego opodatkowania nieruchomości, w której wyodrębniono lokale, była konsekwencją uwag zgłaszanych przez samorządowe organy podatkowe polegających głównie na zmniejszeniu wpływów podatkowych na gruncie obowiązujących przepisów (Minister Finansów 2015).

Jednocześnie pozytywnie należy ocenić tendencję ustawodawcy do objęcia podatkiem od nieruchomości całej powierzchni stanowiącej współwłasność w związku z wyodrębnieniem lokali. Na gruncie uprzednio obowiązujących przepisów zagadnienie to było niejednoznaczne i prowadziło do uszczuplenia dochodów samorządu terytorialnego. Ustawodawca zwrócił uwagę przede wszystkim na zastrzeżenia co do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które były kierowane przez organy podatkowe. Wątpliwości budził przede wszystkim fakt możliwości stosowania przez podatników dozwolonej prawem optymalizacji podatku od nieruchomości. Problem ten był wielokrotnie wskazywany w orzecznictwie i doktrynie. Przykładem takiej optymalizacji było wyodrębnienie w budynku jednego lokalu albo wyodrębnienie kilku lokali, ale na rzecz tego samego podmiotu. Nowe brzmienie artykułu 3 ustęp 5 u.p.o.l. w sposób stanowczy określa, że w przypadku wyodrębnienia własności lokali, obowiązek podatkowy w odniesieniu do gruntu oraz do części wspólnej będzie ciążył na właścicielach wyodrębnionych lokali, w częściach odpowiadających ich udziałowi w nieruchomości wspólnej. Takie brzmienie przepisów prowadzi do objęcia podatkiem od nieruchomości całej powierzchni użytkowej budynku (Szczygieł 2016: 91).

Warto także zauważyć, że konstrukcja prawna podatku od nieruchomości w Polsce nie jest podatna na zmiany legislacyjne, głównie z powodu negatywnego nastawienia społecznego do każdorazowej zmiany opodatkowania nieruchomości (Minister Finan-

sów 2015). Znaczenie ma także fakt, że podatek od nieruchomości nie jest objęty harmonizacją na poziomie Państw Członkowskich, co z kolei wynika z lokalnego charakteru tego obciążenia fiskalnego. Pozostaje zatem agitować na rzecz dyskusji nad konstrukcją opodatkowania nieruchomości na poziomie krajowym, co może wpłynąć na zmianę podstawowych zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

*Źródłem finansowania badań i artykułu były środki własne autora.*

## Bibliografia

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., (2015) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Bończak-Kucharczyk E., (2012) *Obowiązki podatkowe wspólnoty mieszkaniowej i właścicieli lokali* [w:] Bończak-Kucharczyk E., (red.), *Wspólność lokal i wspólnota mieszkaniowa*, s.597-598.
- Borszowski P., Stelmaszczyk K., (2016) *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Departament Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów, (2009) Pismo z dnia 2009 r., znak PL/833/70/APQ/09/197 „Biuletyn Skarbowy” nr 5.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., (2010) *Lexykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa: ABC.
- Dowgier R., (2013) *Komentarz do artykułu 91 o.p.* [w:] Kosikowski C., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX, punkt 2.
- Etel L., (2003) *Ogólna charakterystyka systemów opodatkowania nieruchomości* [w:] Etel L., (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa: Kancelaria Sejmu.
- Etel L., (2011) *Podatek od lokali garażowych*, „Finanse Komunalne” nr 5.
- Etel L., (2012) *Komentarz do artykułu 3 u.p.o.l.* [w:] Etel L., *Podatek od nieruchomości*. Kometarz, LEX, punkt 20.
- Etel L., (2013) *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Etel L., Popławski M., (2012) *Jakie podatki zasilają budżet gminy?* [w:] Kosikowski C., (red.), Salachna J. M., (red.), *Finanse samorządowe*. 580 pytań i odpowiedzi, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Komentarz do artykułu 2 u.p.o.l.*, (2016) [w:] Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Komentarz, LEX.
- Komentarz do artykułu 3 u.p.o.l.*, (2016) [w:] Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Komentarz, LEX, punkt 7.
- Komentarz do artykułu 91 o.p.*, (2015) [w:] Babiarz S., (red.), *Ordynacja podatkowa*, Komentarz, LEX, punkt 2.
- Kończak-Kucharczyk E., (2012) *Wspólność lokali i wspólnota mieszkaniowa*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kosikowski C., (2013) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Minister Finansów, (2015) *Odpowiedź na interpelację poselską znak PL-LS.054.24.2015*, Warszawa: sejm.gov.pl [27.09.2016].
- Modzelewski W., Bielawny J., Unisk M., (2016) *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa: Instytut Studiów Podatkowych.
- Owczarczyk-Szpakowska G., (2012) *Podatek od nieruchomości. Funkcjonowanie i model docelowy*, Bydgoszcz: Wydawnictwo Uczelniane UTP w Bydgoszczy.
- Pahl B., (2012) *Glosa do uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r., sygn. akt II FPS 4/11*, Warszawa: LEX.
- Prawnopodatkowe skutki wyodrębnienia własności lokali*, (2016) [w:] Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Komentarz, LEX.
- Ruśkowski E., (red.), Salachna J.M., (red.), (2013) *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk: ODDK.

23. Szczygieł Ł., (2016) *Zmiany w podatkach i opłatach lokalnych* [w:] *Podatki 2016. Najnowsze zmiany*, Warszawa: Gremi Business Communication.
24. Śleszyńska E., (2008) *Podatek od nieruchomości. Stosowanie przepisów w świetle orzecznictwa*, Warszawa: Minigo.
25. Uchwała SN z dnia 21 grudnia 2007 r., sygn. akt III CZP 65/07 [w:] OSNC 2008, nr 7-8, poz.69.
26. Wyrok NSA z dnia 16 listopada 1994 r., sygn. akt SA/Ł 152/94 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
27. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 418/09 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
28. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/OL 684/09 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
29. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 września 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 630/10 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
30. Wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r., sygn. akt II FSK 733/10 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
31. Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2012 r., sygn. akt I FPS 4/11 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
32. Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2012/11 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
33. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 793/13 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].
34. Wyrok SA w Szczecinie z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn. akt I ACa/727/14 [w:] <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [27.09.2016].