



Warszawa, 06-12-2025 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.400.2024.KB

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów i Gospodarki

Via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

pragnę zwrócić uwagę Pana Ministra na problem związany ze sposobem opodatkowania podatkiem od nieruchomości tzw. budynków gospodarczych (szop, komórek, składzików itp.), a w szczególności z wysokością stawki podatku od tego rodzaju budynków.

Do mojego Biura wpłynęło wiele skarg podatników, którzy wskazują, że budynki należące do infrastruktury przydomowej mogą być obciążane stawką podatku od nieruchomości w wysokości 10-krotnie wyższej od budynków mieszkalnych. Zaliczane są one przez organy podatkowe do tzw. pozostałych budynków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 70, dalej: „u.p.o.l.”). Są to budynki niemieszkalne, niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zgodnie z aktualnie obowiązującym brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.:

1. Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

1) [...]

2) od budynków lub ich części:

a) mieszkalnych - 1,19 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

- b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 34,00 zł¹⁴ od 1 m² powierzchni użytkowej,
- c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym - 15,92 zł¹⁵ od 1 m² powierzchni użytkowej,
- d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń - 6,95 zł¹⁶ od 1 m² powierzchni użytkowej,
- e) **pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 11,48 zł¹⁷ od 1 m² powierzchni użytkowej.**

Z przywołanych wyżej przepisów wynika, że maksymalna stawka ustawowa od „pozostałych budynków”, którą mogą zastosować organy podatkowe, jest około 10 razy wyższa od stawki mającej zastosowanie do budynków mieszkalnych.

Wskazane w przepisie „budynki pozostałe” to zazwyczaj budynki gospodarcze, szopy, składziki, komórki, które służą do przechowywania opału, żywności, narzędzi gospodarskich oraz innych przedmiotów potrzebnych właścicielom danej nieruchomości mieszkalnej do jej użytkowania.

Wyodrębniając wskazane kategorie budynków, ustawodawca – biorąc pod uwagę charakter podatku od nieruchomości jako podatku majątkowego oraz sposób wykorzystywania budynku – przypisał im zróżnicowaną wysokość stawek podatkowych, najniższą dla budynków mieszkalnych i znacznie wyższą dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz tzw. budynków pozostałych.

Przy kwalifikowaniu budynku do określonej stawki podatkowej istotne powinno być zatem ustalenie, jakie jest przeznaczenie danego budynku, tj. czy budynek służy funkcji mieszkalnej czy też pełni inne funkcje, np. związany jest z prowadzoną działalnością gospodarczą. Wydaje się, że skoro budynek umiejscowiony jest na działce obok budynku mieszkalnego, pełniąc funkcję pomocniczą – umożliwiającą zaspokajanie podstawowych potrzeb podatnika w zakresie zamieszkiwania (np. poprzez składowanie opału, zapasów, sprzętów gospodarstwa domowego) – to powinien być opodatkowany preferencyjną stawką podatku od nieruchomości, tak jak budynek mieszkalny. W praktyce jednak – na co zwracają uwagę obywatele w pismach do Rzecznika – budynki te (potocznie nazywane gospodarczymi) kwalifikowane są przez organy podatkowe jako budynki „pozostałe”, co powoduje, że podatek od

kilkunastumetrowej szopy, w której składowany jest opał, jest wyższy niż podatek od domu o powierzchni 100 m².

Trudno znaleźć racjonalne uzasadnienie dla odmiennego traktowania poszczególnych budynków składających się na pewną całość funkcjonalną, w sytuacji gdy obiekty te służą tylko i wyłącznie zamieszkiwaniu podatnika w danym miejscu i zaspokajaniu jego potrzeb życiowych. Nie ulega wątpliwości, że posiadanie tych budynków stanowi immanentny element „mieszkania”.

Podobny charakter jest przypisywany garażowi znajdującemu się w budynku mieszkalnym, który stanowi wyodrębniony lokal. Kwestia jego opodatkowania podatkiem od nieruchomości w podwyższonej stawce była przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 23/19 (wyrok z dnia 18 października 2023 r.).

W orzeczeniu tym TK podkreślił, że „różnicowanie stawek podatku od garaży w zależności od tego, czy są one lokalem stanowiącym odrębną własność, a w konsekwencji odrębnym przedmiotem opodatkowania, czy są jedynie przynależne do lokalu mieszkalnego, stoi w sprzeczności z przyjętym w ustawie kryterium ustalania stawek podatkowych. Nie jest nim charakter prawny lokalu stanowiącego przedmiot prawa własności (pomieszczenie przynależne do lokalu/odrębna własność lokalu), lecz przeznaczenie, zgodnie z którym będzie on użytkowany. [...] Uwzględniając współczesne uwarunkowania społeczno-gospodarcze, należy przyjąć, że posiadanie miejsca postojowego w podziemnym garażu wielostanowiskowym stanowi immanentny element «mieszkania»”.

Uzasadnione jest zatem uznanie, że posiadanie dodatkowego budynku na działce, na której posadowiony jest budynek mieszkalny, również stanowi immanentny element mieszkania, skoro posiadacz tego budynku wykorzystuje go w celach tylko mieszkaniowych.

Jak zauważył TK we wspomnianym orzeczeniu, nie można pominąć faktu, że w budynku wielorodzinnym wybudowanie garażu jest – co do zasady – koniecznością, a wykorzystywanie garażu jako części budynku mieszkalnego, wiąże się przede wszystkim z mieszkaniową funkcją budynku i znajdujących się w nim lokali mieszkalnych w ten sposób, że pomaga zaspokoić potrzeby mieszkaniowe osób tam przebywających.

Nie budzi wątpliwości, że podobny charakter mają przydomowe szopy, wiaty, składziki czy komórki, które również pomagają zaspokoić potrzeby mieszkaniowe podatnika. Wybudowanie ich jest również koniecznością. Trudno zatem znaleźć uzasadnienia do

odmiennego traktowania właścicieli garaży i przydomowych szop, skoro obydwa rodzaje budynków wiążą się z funkcją mieszkalną. Ponadto wydaje się, że związek z tą funkcją jest nawet ściślejszy w przypadku szop, wiat, składzików skoro służą one bardzo często do przechowywania opału. Bez posiadania garażu można realizować podstawowe potrzeby bytowe, natomiast bez opału nie jest to w zasadzie możliwe.

Co istotne, w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie obecnie obowiązującej ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, zasady opodatkowania tzw. budynków gospodarczych oparte były na przepisach art. 5 i 6 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 1985 r., Nr 12, poz. 50) oraz § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 25 lipca 1985 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz poboru świadczeń pieniężnych dotyczących nieruchomości w formie łącznego zobowiązania podatkowego (Dz. U. z 1985 r., Nr 44 poz. 215; dalej: rozporządzenie).

Zgodnie z brzmieniem § 2 w/w rozporządzenia, podatek od nieruchomości od budynków podlegających ustawowemu ubezpieczeniu wynosił rocznie w stosunku do wartości budynków ustalonej według cennika na cele tego ubezpieczenia:

1) od domów mieszkalnych oraz od budynków gospodarczych zajętych na niezarobkowe potrzeby własne podatnika lub wspólnie z nim zamieszkałych członków rodziny – 0,05%

2) od domów letniskowych:

a) na terenie miast – 0,2%,

b) na terenie pozostałych miejscowości – 0,1%.

3) od pozostałych budynków – 0,3%.

Stawki podatku od budynków podlegających ubezpieczeniu ustawowemu określone były procentowo, a ich wysokość ustawodawca uzależnił od charakteru budynku. **I tak dla domów jednorodzinnych i budynków gospodarczych, zajętych na cele niezarobkowe, stawka wynosiła 0,05% wartości, ustalonej dla potrzeb ubezpieczenia.** Wyższy podatek ciążył na posiadaczach domków letniskowych, dla których stawka podatku wahać się mogła od 0,2 do 0,1% w zależności od miejsca położenia nieruchomości. Lokale użytkowe, znajdujące się w domach mieszkalnych,

zostały dodatkowo opodatkowane stawką kwotową od 1 m² powierzchni, wynoszącą, w zależności od sposobu wykorzystania lokalu, od 100 do 300 zł¹.

Należy więc stwierdzić, że pod rządami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z 1985 r. oraz wydanego na jej podstawie rozporządzenia, wysokość opodatkowania budynków gospodarczych (zajętych na cele niezarobkowe) była dokładnie taka sama jak budynków mieszkalnych – tj. domów jednorodzinnych.

W nowej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych z 1991 r. przepis art. 5 ust. 1 pkt 1-3 otrzymał brzmienie: Rada gminy określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że podatek ten nie może przekroczyć rocznie:

- 1) od budynków mieszkalnych lub ich części - 400 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- 2) od budynków lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż rolnicza lub leśna oraz od części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 15.000 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- 3) od pozostałych budynków lub ich części - 5.000 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

W związku z przyznaniem radom gminy upoważnienia do określania wysokości obowiązujących na terenie danej gminy stawek podatku od nieruchomości dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, straciło moc wspomniane rozporządzenie Rady Ministrów. Rozporządzenie to, jak wskazano wyżej, dookreślało natomiast przedmiot opodatkowania przez wskazanie, że preferencyjna stawka podatku obejmuje **domy mieszkalne oraz budynki gospodarcze zajęte na niezarobkowe potrzeby własne podatnika lub wspólnie z nim zamieszkałych członków rodziny**.

Powyższe oznacza, że wprowadzone regulacje całkowicie wyeliminowały pojęcie budynków gospodarczych służących osobom fizycznym jako miejsce składowania opału, żywności, sprzętu gospodarstwa domowego etc. Analizowany przepis rozporządzenia nie został bowiem przeniesiony do nowej ustawy, a co za tym idzie budynki gospodarcze służące potrzebom własnym podatnika zaczęły być kwalifikowane jako „budynki pozostałe”. Trudno określić, jakie *ratio legis* przyświecało ustawodawcy dokonującemu zmian w tym zakresie. Uzasadnienie do projektu ustawy nie odnosi się do tej kwestii.

¹ K. Koperkiewicz-Mordel, *Nowe rozwiązania prawne w zakresie opodatkowania nieruchomości*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok XLVIII, zeszyt 4, 1986.

Jak wskazują przedstawiciele doktryny², ustawę o podatkach i opłatach lokalnych przygotowywano i uchwalano w dużym pośpiechu, o czym świadczy chociażby sposób jej uchwalenia i opublikowania. Weszła ona w życie w dniu 30 stycznia 1991 r. i z mocą wsteczną znalazła zastosowanie do podatków realizowanych w tym samym roku. Co więcej, w założeniu ustawa ta miała mieć charakter przejściowy.

Usprawiedliwione jest zatem odczucie podatników zwracających się do Rzecznika Praw Obywatelskich, iż jedynym celem przyjętej regulacji był cel fiskalny, skoro zamiar jej wprowadzenia nie został w żaden sposób wyjaśniony.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego dobrze sporządzone uzasadnienie aktu może pozytywnie wpłynąć na jego legitymizację³, brak zaś uzasadnienia przyjętego rozwiązania może potwierdzić zarzut arbitralności prawodawcy⁴. W kognicji Trybunału mieści się zatem ocena – z punktu widzenia nadmiernej ingerencji państwa (zasady proporcjonalności) – tego, czy określony przez ustawodawcę przedmiot opodatkowania odpowiada przyjętemu celowi nałożenia obowiązku podatkowego, a w razie odpowiedzi negatywnej – czy nie stanowi przejawu nadmiernego fiskalizmu⁵.

Dlatego brak możliwości zidentyfikowania **czytelnej ratio legis** może sugerować, że ustawodawca przekroczył granicę swobody regulacyjnej przez wprowadzenie rozwiązania arbitralnego.

Choć Konstytucja RP nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych, nie oznacza to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Zgodnie z orzecznictwem TK⁶, musi on respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. **Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona art. 2 Konstytucji, która zawiera m.in. zakaz nadmiernego fiskalizmu w nakładaniu świadczeń publicznych, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości.**

² L. Etel, *20 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - kilka refleksji*, PP 2011, nr 4, s. 20-27.

³ Postanowienie TK z dnia 28 lutego 2007 r. sygn. akt SK 78/06, OTK-A 2007/2/21.

⁴ Wyrok TK z dnia 16 stycznia 2007 r. sygn. akt U 5/06, OTK-A 2007/1/3.

⁵ Zdanie odrębne sędziego TK P. Pszczółkowskiego do postanowienia TK z dnia 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, OTK ZU nr 6/A/2013.

⁶ Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80.

W literaturze podkreśla się, że „zasada proporcjonalności jest bardzo istotna w prawie podatkowym, które to prawo z natury rzeczy ingeruje w prawo własności podatnika. Powinna ona ograniczyć nadmierną działalność legislacyjną państwa w zakresie kreowania podatków i nakładania nadmiernych obowiązków na podatników”⁷. Z omawianej zasady wynika, że nie powinno się stosować środków, które naruszają interesy ekonomiczne w sposób nieproporcjonalny do uzasadnionego celu, jaki ma być osiągnięty.

Jak zauważa TK⁸, ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczaniem praw i wolności jednostki. Ustanowienie obciążenia daninowego w taki sposób traci charakter „prawidłowo ustanowionego podatku”, a więc legitymację konstytucyjną wynikającą z wart. 84 i 217 Konstytucji RP.

Biorąc pod uwagę w/w poglądy Trybunału, należy stwierdzić, że opodatkowanie budynków gospodarczych służących tylko i wyłącznie funkcji mieszkalnej w stawce 10 - razy wyższej niż budynków mieszkalnych trudne jest także do pogodzenia **z zasadą równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji RP.**

Według utrwalonego orzecznictwa Trybunału, biorącego swój początek w orzeczeniu z 9 marca 1988 r. (U 7/87), zasada równości wobec prawa „polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych) charakteryzujący się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących”. Zasada wyrażona w art. 32 Konstytucji RP nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej.

Cechą relewantną w przedstawionej sprawie jest posiadanie budynku lub lokalu służącego zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych poprzez przechowywanie tam opału, żywności, narzędzi gospodarskich czy samochodu.

⁷ Zdanie odrębne sędziego TK P. Pszczółkowskiego do postanowienia TK z dnia 15 lipca 2021 r., sygn. SK 3/18, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80 oraz A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 73; szerzej na ten temat zob. P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo”, nr 4/2017, s. 48-63.

⁸ Wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. sygn. SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85.

Porównując zatem sytuację podatników, którzy posiadają garaż w budynku wielorodzinnym i korzystają z preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości⁹, i podatników będących w posiadaniu budynków gospodarczych służących również potrzebom mieszkaniowym, które są opodatkowane wyższą stawką (jak dla budynków pozostałych), to stwierdzić należy, że zróżnicowane sytuacji prawno-podatkowej tych osób jest wyraźne.

Osoby posiadające garaż w budynku wielorodzinnym zapłacą podatek według korzystniejszej stawki niż podatnicy będący w posiadaniu budynków gospodarczych, mimo, iż każdy z tych budynków czy lokali stanowi immanentny element „mieszkania” i wykorzystywany jest w podobny sposób.

Jednym z kryteriów oceny regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości jest ustalenie, czy różnicowanie pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji. W związku z brakiem czytelnej *ratio legis* opodatkowania wyższą stawką budynków gospodarczych, niemożliwym staje także znalezienie uzasadnienia dla dokonanego zróżnicowania opodatkowania tych budynków oraz garaży.

Jak podkreśla się w piśmiennictwie¹⁰, mimo że podstawowym celem podatku powinien być cel fiskalny, to jednak nie powinien on powodować ubocznych, negatywnych skutków w sferze gospodarczej czy społecznej¹¹. Oznacza to, że podatki nie powinny cechować się nadmiernym fiskalizmem. Ma on miejsce wówczas, gdy podatki pobierane są w nieadekwatny sposób w odniesieniu do zdolności płatniczej podatników, **bądź też wysokość pobieranych podatków nie znajduje uzasadnienia prawnego**¹².

Podsumowując, zakwalifikowanie przez ustawodawcę budynków gospodarczych do tzw. budynków pozostałych opodatkowanych wyższą stawką podatku od nieruchomości – w oderwaniu od funkcji, którą pełnią – może naruszać proporcję pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji RP obowiązkiem ponoszenia ciężarów

⁹ W związku z wyrokiem TK z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. akt SK 14/21, ustawodawca wprowadził definicję budowli dla celów podatkowych, dokonując zmian w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 2 pkt 1 lit. a tiret pierwsze ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. zmieniającej min. ustawę z dniem 1 stycznia 2025 r.). Wprowadzono również definicję budynku dla celów podatkowych. Uznano również za zasadne wprowadzenie definicji „części mieszkalnej budynku mieszkalnego” w celu zmiany kwalifikacji wyodrębnionych prawnie lokali użytkowych w budynkach mieszkalnych stanowiących garaże wielostanowiskowe oraz garaże jednostanowiskowe na część mieszkalną budynku.

¹⁰ R. Zieliński, *Funkcje podatków w doktrynie prawnofinansowej oraz ich znaczenie dla praktyki stanowienia prawa podatkowego*, Roczniki Nauk Prawnych, nr 1, 2019 r.

¹¹ K. Nizioł, *Prawne aspekty polityki podatkowej*, s. 68.

¹² A. Gomułowicz, *Mentalność i moralność podatkowa*, „Glosa” 3 (1995), s. 2.

publicznoprawnych, a zasadą równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 Konstytucji RP).

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1264), zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie, a w szczególności o wskazanie *ratio legis* opodatkowania tzw. budynków gospodarczych służących funkcji mieszkaniowej w sposób odmienny niż budynków mieszkalnych oraz zróżnicowania stawki opodatkowania tych budynków oraz garaży.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/