



Wojciech Krok

Budowla w podatku od nieruchomości



ABC

a Wolters Kluwer business



PARULSKI & WSPÓLNICY
DORADCY PODATKOWI

Wojciech Krok

Budowla w podatku od nieruchomości



ABC

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2010

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Skład i łamanie
JustLuk

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010

ISBN: 978-83-264-0061-2

Wydane przez:
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a
tel. (022) 535 80 00, (022) 535 82 00
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7
tel. (012) 630 46 00
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

————— SPIS TREŚCI —————

Wykaz skrótów.....	9
---------------------------	----------

Wstęp.....	13
-------------------	-----------

Rozdział 1

Konstrukcja podatku od nieruchomości	15
1.1. Właściwość organów podatkowych	15
1.2. Podatnicy	16
1.2.1. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej.....	18
1.2.2. Podatnicy od obiektów niezwiązanych z gruntem	19
1.3. Podstawa opodatkowania.....	21
1.4. Obowiązek podatkowy.....	22
1.5. Płatność podatku.....	25
1.6. Składanie deklaracji.....	26
1.7. Zwolnienia i wyłączenia z opodatkowania.....	31
1.8. Przedmiot opodatkowania	33
1.8.1. Grunty.....	33
1.8.2. Budynki.....	34
1.8.3. Budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej..	35
1.9. Praktyka organów podatkowych i sądów odnośnie do opodatkowania budowli.....	41

Rozdział 2

Konstrukcja przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

dotyczących budowli.....	43
2.1. Przedmiot opodatkowania	43
2.2. Analiza przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określających przedmiot opodatkowania.....	44
2.2.1. Stosowanie Klasyfikacji Środków Trwałych i Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych.....	44

2.2.2.	Treść odesłania do przepisów prawa budowlanego	45
2.2.3.	Przedmiot regulacji przepisów prawa budowlanego	48
2.2.4.	Treść art. 3 pkt 1, 3 i 9 pr. bud.	52
2.2.5.	Definicja urządzenia budowlanego z art. 3 pkt 9 pr. bud.....	56
2.2.6.	Związywanie obiektu z gruntem jako kryterium uznania go za budowlę	58
2.2.7.	Kryterium całości techniczno-użytkowej	59
2.2.8.	Obiekty małej architektury	63
2.2.9.	Cel ustawodawcy wyrażony w nazwie podatku	65
2.2.10.	Ustalanie zakresu opodatkowania przez biegłego.....	65
2.2.11.	Budowla a budynek	69
2.2.12.	Definicje w prawie budowlanym w świetle wymogów prawidłowej legislacji.....	71
2.3.	Wykładnia przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i prawa budowlanego w orzecznictwie i w doktrynie.....	73
2.3.1.	Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach dotyczących definicji budowli	74
2.3.2.	Stanowisko organów administracji rządowej	75
2.3.3.	Orzecznictwo sądów w sprawach z zakresu prawa budowlanego	77
2.3.4.	Doktryna z zakresu prawa budowlanego.....	78
2.3.5.	Wnioski wynikające z analizy orzecznictwa i doktryny.....	79
2.4.	Poszczególne rodzaje obiektów w orzecznictwie.....	79
2.4.1.	Rozbieżności dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych	80
2.4.2.	Sieci techniczne, sieci uzbrojenia terenu, instalacje	87
2.4.3.	Wolnostojące instalacje przemysłowe i części budowlane urządzeń technicznych	91
2.4.4.	Opodatkowanie tablic reklamowych.....	92
2.4.5.	Opodatkowanie elektrowni wiatrowych	95
2.4.6.	Urządzenia w i na budynkach.....	100
2.4.7.	Stacje telefonii komórkowych.....	103
2.4.8.	Tymczasowe obiekty budowlane.....	106
2.4.9.	Kable w kanalizacji kablowej.....	109
2.5.	Podstawa opodatkowania.....	117
2.5.1.	Przepisy określające podstawę opodatkowania	117
2.5.2.	Budowle, które nie stanowią środków trwałych	118
2.5.3.	Zmiany w podstawie opodatkowania budowli	119
2.5.4.	Budowle będące przedmiotem leasingu	120
2.5.5.	Budowle sieciowe.....	121

2.5.6. Przekształcenia przedsiębiorców a zmiana podstawy opodatkowania podatku od nieruchomości	122
2.6. Ekonomiczny skutek opodatkowania budowli od ich wartości.....	122

Rozdział 3

Kwestie praktyczne	129
3.1. Decyzje administracji budowlanej jako dowód w zakresie podatku od nieruchomości.....	129
3.2. Budowle całkowicie zamortyzowane przed rokiem 1995.....	133
3.3. Budowle niezdatne do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych.....	137
3.4. Budowle zajęte na potrzeby jednostek samorządu terytorialnego.....	142
3.5. Budowle kolejowe	143
3.6. Budowle portowe	147
3.7. Budowle lotnisk.....	148
3.8. Budowle zajęte przez grupę producentów rolnych	151
3.9. Budowle drogowe.....	152
3.10. Autostrady	155
3.11. Budowle linii tramwajowych	156

Rozdział 4

Przyszłość.....	158
4.1. Ustawa o zmianie ustawy – Prawo budowlane z dnia 23 kwietnia 2009 r.	158
4.2. Projekt zmiany prawa budowlanego z roku 2007.....	161

Bibliografia	165
---------------------------	------------

Indeks przedmiotowy	167
----------------------------------	------------

Załączniki	171
-------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	–	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
Konstytucja	–	ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
k.p.a.	–	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.)
o.p.	–	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
pr. bud.	–	ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.)
pr. energ.	–	ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 89, poz. 625 z późn. zm.)
pr. geod.	–	ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 450 z późn. zm.)
pr. geol.	–	ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 z późn. zm.)
pr. tel.	–	ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. Nr 171, poz. 1800 z późn. zm.)
r.z.t.p.	–	rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908)
u.g.p.r.	–	ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. Nr 88, poz. 983 z późn. zm.)

u.p.d.o.p.	–	ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)
u.p.o.l.	–	ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.)
u.p.p.m.	–	ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 967 z późn. zm.)
u.s.d.g.	–	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.)
u.s.g.	–	ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.)
u.t.k.	–	ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 16, poz. 94 z późn. zm.)
u.w.b.	–	ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. Nr 92, poz. 881 z późn. zm.)

Piśmiennictwo

Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy
FK	–	Finanse Komunalne
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OwSS	–	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy

Inne

KŚT	–	Klasyfikacja Środków Trwałych
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
PKOB	–	Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
RPO	–	Rzecznik Praw Obywatelskich
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
WSA	–	Wojewódzki Sąd Administracyjny

————— WSTĘP —————

Tematem niniejszego opracowania są kwestie prawne dotyczące jednego z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tj. budowli. Książka stanowi efekt kilkuletnich doświadczeń praktycznych i analiz związanych z opodatkowaniem budowli. Zajmując się tą problematyką, zauważyłem duże trudności praktyczne powstające przy stosowaniu przepisów ustawy podatkowej. Trudności te dotyczą wszystkich zainteresowanych – podatników, doradców podatkowych, gminnych organów podatkowych i sądów. Z myślą o takich osobach postanowiłem zebrać i obszernie opisać powyższe zagadnienie.

Mam nadzieję, że niniejsza publikacja będzie pomocna przy stosowaniu przepisów podatkowych w praktyce, nie tylko ze względu na przedstawione w niej obszerne omówienie konstrukcji podatku oraz orzecznictwa, ale przede wszystkim, z uwagi na szerszy kontekst regulacji podatkowych, który starałem się opisać, a który może być bardzo przydatny przy dokonywaniu wykładni przepisów.

KONSTRUKCJA PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Podatek od nieruchomości, wprowadzony ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.), jest jednym z trzech – obok podatku rolnego i leśnego – podatków majątkowych, obciążających posiadanie nieruchomości. Oprócz podatku od środków transportowych, są to w zasadzie jedyne podatki majątkowe w Polsce.

Warto zaznaczyć, że podatek od nieruchomości w podobnym do obecnego kształcie istniał w powojennej Polsce już od roku 1955, wprowadzony dekretem Rady Ministrów z dnia 20 maja 1955 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. Nr 21, poz. 136 z późn. zm.). Następными aktami prawnymi regulującymi ten podatek były: ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o niektórych podatkach i opłatach terenowych (Dz. U. Nr 45, poz. 229 z późn. zm.) oraz ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 12, poz. 50 z późn. zm.). To właśnie do tej ostatniej ustawy wprowadzono, ustawą z dnia 28 grudnia 1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 74, poz. 443 z późn. zm.), z dniem 1 stycznia 1990 r., budowlę jako jeden z przedmiotów opodatkowania.

1.1. Właściwość organów podatkowych

Zgodnie z art. 1c u.p.o.l., organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat lokalnych jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Przepis ten określa lokalny, gminny charakter podatku od nieruchomości. Organem pierwszej instancji, rozstrzygającym sprawy administracyjne z zakresu tego podatku jest wójt, burmistrz czy prezydent miasta, czyli podmiot sprawujący w danej gminie władzę wykonawczą zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 142,

poz. 1591 z późn. zm.). Natomiast zgodnie z art. 13 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), organem odwoławczym od decyzji wójta jest samorządowe kolegium odwoławcze.

Ma to konsekwencje również dla unormowanego w ordynacji podatkowej trybu stwierdzenia nieważności decyzji lub wznowienia postępowania. Zgodnie z art. 248 § 2 o.p. organem właściwym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji będzie samorządowe kolegium odwoławcze.

W zakresie podatku od nieruchomości u.p.o.l. przewiduje również istotną rolę dla rady gminy, jej organu stanowiącego. Zgodnie z art. 5 ust. 1 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości (w granicach przewidzianych przez ustawę). Z kolei w art. 7 ust. 3 wskazano, że: „Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw”. Z konstytucyjnego punktu widzenia, uchwały stanowiące przez radę gminy w zakresie podatku od nieruchomości stanowią akty prawa miejscowego, o których mowa w art. 94 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Jak wskazuje ten przepis: „Organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa”.

1.2. Podatnicy

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

- a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego.

Podatników podatku od nieruchomości, biorąc pod uwagę przysługujący im tytuł prawny do obiektu budowlanego lub nieruchomości, można więc podzielić na trzy grupy:

- właściciele i użytkownicy wieczystości nieruchomości i obiektów budowlanych;
- samoistni posiadacze nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- posiadacze samoistni oraz posiadacze zależni nieruchomości lub ich części oraz obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Zgodnie z art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych różnicuje sytuację posiadacza zależnego i posiadacza samoistnego. Posiadacz samoistny, który włada rzeczą jak właściciel jest podatnikiem zawsze, nawet jeżeli znany byłby właściciel rzeczy. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 3 u.p.o.l.: „Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym”.

Należy zwrócić uwagę, że ogólna zasada, zgodnie z którą obowiązek podatkowy ciąży na właścicielu lub posiadaczu samoistnym, jest modyfikowana, w sytuacji gdy chodzi o obiekty stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. W takim wypadku podatnikiem jest zawsze posiadacz nieruchomości, niezależnie od tego, czy jest to posiadanie samoistne, czy też zależne i czy podatnik ma tytuł do posiadania nieruchomości, czy też nie. Sytuacja taka stawia niewątpliwie podmioty publiczne w uprzywilejowanej sytuacji wobec podmiotów prywatnych, każde bowiem przeniesienie posiadania powoduje przejście na posiadacza obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

1.2.1. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej

Należy przy tym zwrócić uwagę, że inaczej niż w przypadku np. podatku dochodowego od osób prawnych, podatnikami podatku od nieruchomości są również jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Pojęcie to nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane, jego interpretacja może więc w pewnych sytuacjach nastroczać trudności. W polskim systemie prawnym istnieje bowiem duża ilość bardzo zróżnicowanych jednostek, funkcjonujących na podstawie różnych przepisów prawa, których wspólną cechą jest to, że funkcjonują w obrocie prawnym, mimo iż nie posiadają osobowości prawnej. Kwestia uznania takich podmiotów za podatników podatku od nieruchomości będzie uzależniona od możliwości uznania ich za właścicieli lub posiadaczy samoistnych nieruchomości.

Kategorią jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej występującą w obrocie są najczęściej osobowe spółki handlowe, spółki jawne, komandytowe i komandytowo-akcyjne. Są one podatnikami podatku od nieruchomości z uwagi na możliwość nabywania przez nie własności, w tym własności nieruchomości. Taka możliwość wynika wprost z art. 8 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.), który wskazuje, że: „Spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana”.

Za podatnika podatku od nieruchomości nie może – jak się wydaje – być uznana spółka cywilna. W myśl obecnie obowiązujących przepisów, spółka taka (mimo że jest podatnikiem dla celów podatku VAT) nie ma zdolności do czynności prawnych i nie może nabywać majątku. Nie jest ona również przedsiębiorcą, bowiem jak wynika z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.): „Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej”. Skutkuje to specyficznym sposobem rozliczania podatku. Jeżeli bowiem określona nieruchomość (lub obiekt budowlany) została wniesiona do spółki, to staje się ona przedmiotem współwłasności wszystkich wspólników, którzy rozliczają podatek solidarnie na zasadach określonych w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Natomiast w sytuacji, kiedy dana rzecz zostanie przez wspólnika (będącego podatnikiem) wniesiona jedynie do używania, pozostaje on podatnikiem. Zgodnie bowiem z art. 862 zdanie drugie k.c., jeżeli rzeczy mają być wniesione tylko do używa-

nia, stosuje się odpowiednio w powyższym zakresie przepisy o najmie. Zatem spółkę cywilną używającą rzeczy należących do jednego ze współników traktuje się jak najemcę, który nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

1.2.2. Podatnicy od obiektów niezwiązanych z gruntem

Omawiając kwestię podmiotów będących podatnikami, należy również przedstawić pewien komentarz, istotny dla wykładni przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w ogóle, dotyczący terminów „nieruchomość” oraz „obiekt budowlany”.

Zgodnie z art. 46 § 1 k.c., „nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności”. Z kolei art. 48 k.c. stwierdza, że: „Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania”.

Przepisy kodeksu cywilnego formułują więc zasadę, zgodnie z którą nieruchomość to grunt lub obiekt trwale z gruntem związany. Co więcej, zgodnie z art. 47 § 3 k.c., część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności, a więc własność wszystkich obiektów wzniesionych na cudzym gruncie przechodzi na właściciela tegoż gruntu.

Ustawa podatkowa zawiera jednak jeszcze jedną kategorię przedmiotów opodatkowania, tj. „obiekty budowlane”. Definicja obiektu budowlanego zostanie omówiona poniżej, w tym miejscu należy natomiast wskazać, że obiekt budowlany nie musi być w każdym przypadku trwale związany z gruntem, a więc nie musi stanowić nieruchomości w rozumieniu przepisów k.c. W praktyce zdarzają się więc sytuacje, w których właścicielem nieruchomości będzie jeden podmiot, a właścicielem obiektu budowlanego – inny. Sytuacje takie są kłopotliwe z punktu widzenia podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, zmuszając go nie tylko do dokonywania wykładni przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.), ale również przepisów kodeksu cywilnego. W sytuacji gdy na gruncie jednego podatnika postawiono urządzenie lub strukturę, w celu samoobliczenia podatku nie wystarczy bowiem zidentyfikowanie, czy ta struktura jest budowlą, czy też nie. Konieczna

jest analiza, czy ta struktura stanowi część nieruchomości, na której jest położona. W tym celu należy odwołać się do powołanych powyżej przepisów k.c.

Taką analizę dodatkowo komplikują przepisy art. 47 § 3 i art. 49 k.c. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów, przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Natomiast drugi z nich stwierdza, że „urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa”.

Właściciel gruntu, aby ocenić, kto ma obowiązek odprowadzić podatek od danego obiektu, powinien więc ocenić:

- czy obiekt jest trwale związany z gruntem,
- czy nie jest połączony z gruntem jedynie dla przemijającego użytku,
- czy jest to urządzenie służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne,
- czy stanowi część przedsiębiorstwa lub zakładu.

Analizując powyższe kryteria, gminne organy podatkowe dochodziły do wniosku, że:

- podatnikiem podatku od nieruchomości od turbin wiatrowych posadowionych na cudzym gruncie jest właściciel tych turbin. W tym zakresie bardzo szczegółowe uzasadnienie przedstawił burmistrz miasta Wolin w postanowieniu z dnia 8 lutego 2007 r., GF.RM.3110-17/07(147/06), LEX nr 14995, dlatego też treść tego postanowienia została załączona do niniejszej publikacji. Przedstawiona w nim analiza jeżeli chodzi o osobę podatnika jest trafna, mimo że stanowisko, jakoby turbiny wiatrowe w całości stanowiły budowle podlegające opodatkowaniu, zostało odrzucone przez orzecznictwo;
- podatnikiem podatku od nieruchomości od urządzeń reklamowych na dzierżawionym gruncie jest właściciel tych urządzeń. W tym zakresie wypowiedział się wójt gminy Nowe Miasto nad Wartą w postanowieniu z dnia 12 grudnia 2005 r., Fn.3110-47/05, Serwis Podatkowy 2006, nr 5, s. 16, zwięźle argumentując, że: „W przedstawionym powyżej stanie faktycznym i prawnym organ orzekający nie znajduje wystarczających podstaw do uznania spółki N za podatnika podatku od nieruchomości (budowli). Spółki tej nie można bowiem uznać za właściciela ani tym bardziej samoistnego posiadacza obiektu budowlanego jakim jest budowla (tablica reklamowa) trwale z gruntem związana. Zgodnie bowiem

z art. 48 k.c. budowle, budynki i urządzenia, które są trwale związane z gruntem, należy uznać za części składowe gruntów, wobec czego ich właścicielem z mocy prawa staje się właściciel gruntu. Nie może istnieć taka sytuacja, że kto inny jest właścicielem rzeczy (gruntu), a kto inny jej części składowych (budynku, budowli). Część składowa dzieli losy całości, do której należy, za wyjątkami określonymi w ustawie, a takie w niniejszej sprawie nie występują”.

Wydaje się, że szczególnie drugi omawiany przypadek może być – z uwagi na jego powszechność – istotny dla podatników podatku od nieruchomości.

Należy jednocześnie przypomnieć o poważnych konsekwencjach zapłaty podatku przez podmiot niebędący podatnikiem. Zgodnie z ostatnim orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. uchwała NSA z dnia 26 maja 2008 r., I FPS 8/07, LEX nr 378011), zapłata podatku przez podmiot inny niż podatnik nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W takiej sytuacji „właściwy” podatnik miałby więc obowiązek uiszczenia należnego podatku wraz z odsetkami.

1.3. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi:

- 1) dla gruntów – powierzchnia;
- 2) dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa;
- 3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast jeżeli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych od budowli lub ich części, to na podstawie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli tego typu budowle lub ich części zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi