

OPODATKOWANIE GRUNTÓW, BUDYNKÓW I BUDOWLI PRZEDSIĘBIORCÓW

**Podatek od nieruchomości,
rolny i leśny**

Rafał Dowgier



Wolters Kluwer

OPODATKOWANIE GRUNTÓW, BUDYNKÓW I BUDOWLI PRZEDSIĘBIORCÓW

**Podatek od nieruchomości,
rolny i leśny**

Rafał Dowgier



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2025

Stan prawny na 1 grudnia 2025 r.

Rafał Dowgier, nr ORCID: 0000-0003-1583-086X

Recenzent

Dr Krzysztof Winiarski

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca

Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski


prawoLubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przystępujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-991-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 692 477 076

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wprowadzenie.....	13
Rozdział I	
Podatki obciążające władanie nieruchomościami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej – wzajemne relacje	19
Rozdział II	
Pojęcie działalności gospodarczej.....	23
1. Uwagi ogólne.....	23
2. Definicja działalności gospodarczej w Prawie przedsiębiorców	24
2.1. Cechy działalności gospodarczej	24
2.2. Wyłączenie określonych rodzajów działalności z zakresu działalności gospodarczej.....	27
2.3. Wyłączenie przepisów Prawa przedsiębiorców w zakresie niektórych rodzajów działalności.....	28
2.4. Wyłączenie z zakresu działalności gospodarczej na mocy przepisów szczególnych	29
2.4.1. Działalność oświatowa.....	29
2.4.2. Działalność uczelni.....	30
2.4.3. Działalność kulturalna	31
2.4.4. Opodatkowanie nieruchomości komorników....	33
3. Wyłączenia z zakresu działalności gospodarczej wynikające z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych	34

3.1. Działalność rolnicza i leśna.....	34
3.2. Wynajem pokoi gościnnych.....	37
3.3. Sprzedaż przez rolników produktów roślinnych i zwierzęcych	39
4. Wnioski.....	39

Rozdział III

Związek nieruchomości z prowadzeniem działalności

gospodarczej	41
1. Uwagi ogólne.....	41
2. Definicja pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” na potrzeby podatku od nieruchomości	43
3. Posiadanie przedmiotu opodatkowania przez osobę fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą.....	47
4. Posiadanie gruntów, budynków i budowli przez podmioty, które wykonują działalność gospodarczą oraz działalność innego rodzaju	49
5. Związek a zajęcie gruntu lub budynku na prowadzenie działalności gospodarczej.....	52
6. Zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej a podatki od nieruchomości	54
7. Wyłączenia z zakresu definicji związku z prowadzeniem działalności gospodarczej wynikające z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych	56
7.1. Budynki mieszkalne i grunty związane z tymi budynkami	56
7.2. Grunty pod wodami.....	59
7.3. Grunty objęte rewitalizacją.....	60
7.4. Budynki i budowle administracyjnie wyłączone z użytkowania	63
7.5. Grunty związane z działalnością telekomunikacyjną, przesyłową, dystrybucyjną lub transportową w zakresie płynów, pary, gazów i energii elektrycznej...	65
8. Wnioski.....	68

Rozdział IV

Opodatkowanie gruntów przedsiębiorców	71
1. Uwagi ogólne.....	71
2. Opodatkowanie użytków rolnych i lasów w posiadaniu przedsiębiorców	72
3. Opodatkowanie gruntów pod budynkiem lub budowlą.....	75
4. Opodatkowanie nieużytków w posiadaniu przedsiębiorców	76
5. Stawki podatku od nieruchomości dla gruntów przedsiębiorców	77
6. Opodatkowanie gruntów nabytych w celach inwestycyjnych oraz gruntów stanowiących towary.....	80
7. Opodatkowanie gruntów zajętych na wydobycie kopalin ...	83
8. Opodatkowanie gruntów zajętych pod farmy fotowoltaiczne oraz elektrownie wiatrowe.....	86
9. Opodatkowanie gruntów związanych z inwestycjami w zakresie budownictwa mieszkaniowego	90
10. Grunty zajęte na pola golfowe – działalność gospodarcza czy hodowla wysokogatunkowej trawy?	91
11. Wnioski.....	93

Rozdział V

Opodatkowanie budynków przedsiębiorców.....	95
1. Uwagi ogólne.....	95
2. Budynek jako przedmiot opodatkowania w stanie prawnym do końca 2024 r.	96
3. Budynek jako przedmiot opodatkowania w stanie prawnym od 1.01.2025 r.....	102
4. Opodatkowanie lokali.....	107
5. Od czego nalicza się podatek od nieruchomości w przypadku budynków i ich części?.....	110
6. Według jakich stawek mogą być opodatkowane budynki przedsiębiorców?.....	113
7. Dlaczego warto wynająć lokal dla lekarza?	118
8. Lokal wynajęty dla fundacji.....	119

9. Opodatkowanie budynków mieszkalnych wynajmowanych w ramach działalności gospodarczej	120
10. Opodatkowanie części wspólnych budynków mieszkalnych w posiadaniu przedsiębiorców	122
11. Opodatkowanie garaży przedsiębiorców	123
12. Opodatkowanie budynku wzniesionego na cudzym gruncie.....	125
13. Wnioski.....	127

Rozdział VI

Opodatkowanie budowli przedsiębiorców	129
1. Uwagi ogólne.....	129
2. Budowla jako przedmiot opodatkowania do końca 2024 r.	130
3. Budowla jako przedmiot opodatkowania od 1.01.2025 r....	134
4. Budowla a środek trwały	139
5. Instalacje stanowiące element budowli	140
6. Oczyszczalnia ścieków jako przykład obiektu kompleksowego.....	141
7. Opodatkowanie stacji paliw.....	143
8. Opodatkowanie zbiorników	144
9. Basen przy hotelu bez podatku?	148
10. Opodatkowanie obiektów kontenerowych	149
11. Opodatkowanie sieci technicznych.....	152
12. Opodatkowanie tablic i urządzeń reklamowych	154
13. Waga samochodowa i waga kolejowa jako przedmiot podatku od nieruchomości	155
14. Opodatkowanie hal namiotowych.....	155
15. Opodatkowanie wyłącznie części budowlanych takich obiektów, jak elektrownie, biogazownie, magazyny energii, kotły i piece oraz obiekty sportowe	157
16. Instalacje oraz farmy fotowoltaiczne jako przedmiot podatku od nieruchomości	159
17. Opodatkowanie urządzeń budowlanych na przykładzie transformatorów	162

18. Opodatkowanie urządzeń technicznych na przykładzie paczkomatów	165
19. Fundamenty pod maszyny i urządzenia techniczne	169
20. Obiekty wyłączone z opodatkowania	170
21. Opodatkowanie budowli w budynku	171
22. Ustalenie wartości budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości	172
23. Stawki podatku od nieruchomości od budowli	176
24. Wnioski	177

Rozdział VII

Powstawanie, wykonywanie i wygasanie zobowiązań

w podatkach od nieruchomości	179
1. Uwagi ogólne	179
2. Sposoby powstawania zobowiązań podatkowych i ich konsekwencje w podatkach od nieruchomości	180
3. Obowiązek złożenia informacji lub deklaracji na podatki lokalne oraz skutki jego naruszenia	182
4. Terminy i sposób płatności podatków od władania nieruchomościami	186
5. Co zrobić z błędną deklaracją podatkową?	189
6. Co zrobić z błędną decyzją podatkową?	190
7. Wakacje podatkowe	192
8. Podatek od nieruchomości wspólnych, w tym będących w posiadaniu przedsiębiorcy i nieprzedsiębiorcy	195
9. Czy można umownie przenieść obowiązek podatkowy i zapłacić za kogoś podatek?	200
10. Odpowiedzialność za cudze zaległości podatkowe wynikające z opodatkowania nieruchomości	203
11. Preferencje podatkowe, z których mogą korzystać przedsiębiorcy	204
12. Ograniczenia w stosowaniu preferencji podatkowych wynikające z zasad udzielania pomocy publicznej	211
13. Wniosek o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego	216
14. Wnioski	221

Zakończenie	223
Bibliografia.....	227
Orzecznictwo	231

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2025 r. poz. 633)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2025 r. poz. 418 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2025 r. poz. 1480)
p.s.w.n.	– ustawa z 20.07.2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2024 r. poz. 1571 ze zm.)
u.d.l.	– ustawa z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2025 r. poz. 450 ze zm.)
u.o.p.d.k.	– ustawa z 25.10.1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz.U. z 2024 r. poz. 87 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 176)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1344)

2. Czasopisma, zbiory orzecznictwa

FK	–	Finanse Komunalne
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PPLiFS	–	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych

3. Inne

KŚT	–	Klasyfikacja Środków Trwałych
NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
PKOB	–	Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
UOKiK	–	Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

„Wiem, że nic nie wiem”.

Sokrates

Być może nie wypada, aby opracowanie, którego celem jest przedstawienie i wyjaśnienie zawłości związanych z opodatkowaniem nieruchomości zaczynało się od tej maksymy, ale oddaje ona w znakomity sposób aktualny stan regulacji dotyczących podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego. Wskazana diagnoza nie podważa przy tym kompetencji autora niniejszej książki, lecz raczej podkreśla jego świadomość co do tego, że nie tylko w odbiorze podatników, ale także organów podatkowych, sądów administracyjnych oraz przedstawicieli nauki prawa podatkowego wymienione świadczenia są zarówno archaiczne, jak i ułomne w swej konstrukcji. Taki stan rzeczy utrzymuje się od dłuższego czasu, a dokonywane w ostatnich latach nowelizacje przepisów we wskazanym zakresie stanowią raczej przysłowiowe „pudrowanie noska”, niż są przejawem chęci głębszych zmian. Trzeba jednak zaznaczyć, że podatki od nieruchomości, rolny i leśny w swej konstrukcji są już wiekowe, nie przystając do permanentnie zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

Inspiracją do napisania niniejszej książki były trzy kwestie. Po pierwsze, nie jest rzeczą normalną, że tak powszechne podatki związane z władaniem majątkiem są w swej konstrukcji na tyle zawile, że nawet profesor prawa ma problemy z ich zrozumieniem. Ile razy można tłumaczyć, jak opodatkować garaż czy halę namiotową? Ile razy można odpowiadać żonie (prawnikowi) na pytania dotyczące podatku od nieruchomości? Postulat określoności regulacji z zakresu prawa podatkowego, zwłaszcza

w przypadku tego podatku, jest standardem, do którego pewnie długo będziemy dążyć. Dość lakoniczne ustawy regulujące zarówno podatek od nieruchomości, jak i podatek rolny oraz leśny obrosły w olbrzymie orzecznictwo sądowe i doczekały się wielu komentarzy napisanych przez praktyków i teoretyków prawa. Mogę jednak stwierdzić, że nie zawsze lektura tych materiałów prowadzi do rozwiązania konkretnego problemu. Wręcz przeciwnie, często utwierdza mnie w przekonaniu, że na gruncie tego samego przepisu prawa możliwe są różne warianty interpretacyjne. Dobrze, gdy spośród nich autor wybiera jeden, jego zdaniem właściwy. Gorzej, gdy pozostawia czytelnika w stanie niepewności i utwierdza go w przekonaniu o poprawności maksymy Sokratesa powołanej na wstępie. Moim celem jest więc podjęcie próby wskazania prawidłowych zasad opodatkowania nieruchomości, z zaznaczeniem jednak kwestii dyskusyjnych w tym zakresie. Staram się jednak przedstawić jednoznaczne stanowisko w danej sprawie, z którym można, ale oczywiście nie trzeba się zgadzać. Porzucając formę właściwą dla klasycznych komentarzy do ustaw, staram się unikać w opracowaniu zawiłych wywodów prawniczych, koncentrując się raczej na zidentyfikowaniu problemu i jego rozwiązaniu. Jednocześnie w tych obszarach, w których jest to zasadne, odsyłam do orzecznictwa sądów oraz prac innych autorów, które będą pomocne w zrozumieniu pewnych kwestii, gdyby czytelnik odczuwał jednak potrzebę pogłębienia swojej wiedzy w tym zakresie.

Powyższe sprawia, że niekiedy niniejsza praca odstaje od standardów, jakie powinna spełniać dysertacja naukowa, ale jest to zabieg celowy. Sztuką jest mówienie prostym językiem o rzeczach zawiłych. Najwyższą wartością jest zrozumienie prawa.

Po drugie, rozważania objęte opracowaniem koncentrują się wokół opodatkowania nieruchomości przedsiębiorców. Aby być bardziej precyzyjnym, w tytule wymieniono przedmioty podatków, takie jak grunty, budynki oraz budowle, ze wskazaniem kategorii podatników, jakimi są właśnie przedsiębiorcy.

Skoncentrowanie się na tej grupie podatników ma uzasadnienie o tyle, że to właśnie opodatkowanie ich nieruchomości ma największy wymiar

fiskalny dla beneficjentów wpływów podatkowych, jakimi są gminy. Oznacza to też, że jest to istotne obciążenie ekonomiczne dla przedsiębiorców. Wystarczy posłużyć się przykładem podatku od budowli, który naliczany jest corocznie co do zasady od 2% ich wartości. Z istoty podatku majątkowego wynika przy tym, że jest on płacony bez względu na generowanie przy użyciu określonego majątku przychodów, co także jest często źródłem niezrozumienia zasad opodatkowania. Nieruchomość nie jest do niczego wykorzystywana, a trzeba od niej płacić bardzo wysoki podatek według stawki związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Taki stan rzeczy w obecnym stanie prawnym ma jednak swoje uzasadnienie normatywne. Znaczny poziom obciążeń podatkowych dotyczących majątku przedsiębiorców powoduje też naturalną chęć do podejmowania działań optymalizacyjnych w tym zakresie. Niska jakość regulacji prawnych, często wieloznacznych interpretacyjnie, stanowi z kolei naturalną zachętę do wchodzenia w spory podatkowe z gminnymi organami podatkowymi przez profesjonalnych pełnomocników reprezentujących podatników. Ostatnie lata pokazują, że są to spory o kwoty sięgające setek milionów złotych (zob. kazusy dotyczące opodatkowania silosów, sieci gazowych, infrastruktury portowej, infrastruktury kolejowej). Książka może więc być przydatna w tym kontekście nie tylko dla podatników i ich pełnomocników, ale także dla organów podatkowych oraz sądów, które rozstrzygają te trudne sprawy.

Po trzecie, opracowanie nawiązuje do zmian, jakie wprowadzono w zakresie opodatkowania nieruchomości z początkiem 2025 r. Były one w pewnym zakresie wymuszone przez orzeczenia TK. Ich istota sprowadza się do przededefiniowania używanych na potrzeby określenia przedmiotu podatku od nieruchomości pojęć „budynek” oraz „budowla”. Zerwanie, chociaż niezupełne, w tym zakresie z powiązaniem prawa podatkowego z prawem budowlanym każe na nowo podjąć dyskusję w odniesieniu do tego, co właściwie jest opodatkowane tym podatkiem. W książce przedstawiono te kwestie, pozostawiając w zasadzie poza zakresem rozważań dotychczasowy bałagan związany z wykorzystaniem definicji z zakresu prawa budowlanego na potrzeby określenia przedmiotu podatku od nieruchomości. W analizowanym aspekcie prezentowane rozważania mają więc twórczy charakter, gdyż przede

wszystkim nie bazują na poglądach judykatury. Wyroków sądów dotyczących nowego stanu prawnego jest bowiem jeszcze niewiele.

Opracowanie zostało podzielone na kilka części. Pierwsze rozdziały odnoszą się do kluczowych z punktu widzenia przedmiotu rozważań pojęć „działalność gospodarcza” oraz „związek z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Ich analiza pozwoliła przejść do zagadnień związanych z opodatkowaniem różnych rodzajów przedmiotów opodatkowania posiadanych przez przedsiębiorców (gruntów, budynków, budowli). Omawiając te kwestie, starałem się skupić na konkretnych praktycznych aspektach dotyczących określonych kategorii obiektów czy gruntów, które posiadają przedsiębiorcy. W mojej ocenie taka forma sprowadzająca się do studium konkretnego przypadku sprzyja zrozumieniu problemu. Końcowo natomiast, w ostatnim rozdziale, zostały przedstawione wybrane zagadnienia związane ze stosowaniem przepisów dotyczących podatków obciążających władanie nieruchomościami. W tej części omówiono między innymi obowiązki obciążające podatników tych podatków oraz konsekwencje ich naruszenia, a także zasady rozliczania podatku przy nieruchomościach wspólnych. Przedstawiono również uprawnienia, które przysługują przedsiębiorcom w zakresie ulg, zwolnień oraz wyłączeń z opodatkowania, z uwzględnieniem ograniczeń, jakie wynikają z przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Nadrzędnym celem niniejszego opracowania jest zanegowanie wskazanej na wstępie maksymy „Wiem, że nic nie wiem”. Wiem więcej niż przeciętny podatnik i chętnie o tym opowiem. Chodzi więc o to, żeby w możliwie przystępnej formie przekazać wiedzę dotyczącą podstawowych zasad opodatkowania nieruchomości przedsiębiorców, aby podnieść ich świadomość prawną (ale także gminnych organów podatkowych czy nawet sądów administracyjnych) w tym obszarze. Najlepszą recenzją dla tej książki będzie więc przeświadczenie czytelnika o tym, że po jej lekturze wie więcej niż przed nią.

Być może świat nie czekał na to opracowanie, wstrzymując oddech, ale mam nadzieję, że będzie ono jednak przydatne. Życzę pozytywnej lektury.

Supraśl, 10.09.2025 r.

Rafał Dowgier

Rozdział I

PODATKI OBCIĄŻAJĄCE WŁADANIE NIERUCHOMOŚCIAMI ZWIĄZANYMI Z PROWADZENIEM DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ – WZAJEMNE RELACJE

Władanie w Polsce majątkiem, potocznie nazywanym nieruchomością, może wiązać się z obowiązkiem zapłaty jednego z trzech podatków: od nieruchomości, rolnego lub leśnego. Należy podkreślić, że pierwsze ze wskazanych świadczeń, wbrew swojej nazwie, wcale nie odnosi się do nieruchomości w znaczeniu, jakie temu pojęciu nadaje prawo cywilne. Zgodnie bowiem z art. 46 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 jak stanowi art. 46¹ k.c., nieruchomościami rolnymi (gruntami rolnymi) są nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej. Podobnie podatek rolny czy podatek leśny nie obciążają nieruchomości we wskazanym wyżej znaczeniu. Już ta okoliczność może być źródłem wątpliwości po stronie podatników co do zasadności opodatkowania. Czy podatek od nieruchomości może obciążać na przykład urządzenie techniczne albo kontener, skoro są to rzeczy ruchome? Może. A czy podatek rolny może być naliczany od zabudowanej działki o klasyfikacji właściwej dla użytku rolnego, która nie ma nic wspólnego z produkcją rolniczą? Oczywiście tak.

Przedmiot podatków, o których mowa, wyznaczają ustawy, w których uregulowano ich konstrukcję. Dla podatku od nieruchomości jest to ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, dla podatku rolnego – ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym, a dla podatku leśnego – ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym. Należy podkreślić, że wszystkie te trzy akty odnoszą się do gruntów i to bez względu na to, czy stanowią one nieruchomości w rozumieniu prawa cywilnego. Podatek może być więc opłacany od takiej nieruchomości gruntowej, ale także na przykład od części takiej nieruchomości dzierżawionej od gminy. Od danego gruntu może być płacony tylko jeden z powołanych podatków. O tym, jaki to będzie podatek rozstrzyga, co do zasady, klasyfikacja gruntu w prowadzonej przez starostę ewidencji gruntów i budynków. Dla gruntów leśnych będzie to podatek leśny, dla użytków rolnych – podatek rolny, a inne grunty są opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Ewidencja gruntów i budynków to urzędowy rejestr, a wypisy oraz wyrisy z niego stanowią dokumenty urzędowe, które w świetle art. 194 § 1 o.p. wiążą organy podatkowe. Jedynie wyjątkowo możliwe jest pominięcie danych z ewidencji, jednak zasadniczo nie odnosi się to do danych przedmiotowych, w tym dotyczących klasyfikacji gruntu. Jak wskazano w wyroku NSA z 16.05.2023 r., III FSK 530/22¹, pominięcie danych z ewidencji przez przeprowadzenie przeciwdowodu (zgodnie z art. 194 § 3 o.p.) dotyczyć może tylko takich sytuacji, gdy: 1) wpis w ewidencji gruntów i budynków jest niezgodny z treścią dokumentów, na podstawie których wpisu się dokonuje, 2) zachodzi sprzeczność z zapisami w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, 3) posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku. Co z tego wynika? Zasadniczo dopóki dany grunt posiada w ewidencji określoną klasyfikację, powinna być ona uwzględniona przy wymiarze i poborze podatków lokalnych. Zmiany oznaczenia gruntu działają „do przodu”, a więc mogą powodować zmiany świadczenia od kolejnego miesiąca². W istocie nie jest zatem

¹ LEX nr 3602165.

² Wyrok NSA z 14.05.2025 r., III FSK 1220/23, LEX nr 3876473.

ważne do czego grunt jest wykorzystywany, ale jak jest sklasyfikowany³. Wyjątkiem od tej zasady jest faktyczne wykonywanie na gruncie działalności gospodarczej. Taka sytuacja skutkuje bowiem, z ustawowymi wyjątkami, bez względu na sposób sklasyfikowania gruntu w ewidencji, jego opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości według najwyższych stawek.

Z ekonomicznego punktu widzenia warto wskazać na to, jak wielkie są różnice w wysokościach obciążeń gruntu podatkiem od nieruchomości, rolnym czy leśnym. Posłużmy się przykładem działki o powierzchni 1000 m². Jeżeli nie jest ona użytkiem rolnym ani lasem i posiada ją osoba fizyczna, która nie jest przedsiębiorcą, to maksymalne opodatkowanie za rok podatkowy może wynieść 730 zł. Gdyby taka działka była związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, to podatek od nieruchomości może wynosić do 1380 zł za rok. Z kolei przy użytku rolnym podatek rolny wyniesie maksymalnie niewiele ponad 43 zł, a przy podatku leśnym będzie to nieco ponad 6 zł. Różnice w wysokościach obciążeń wskazanymi podatkami są więc bardzo duże.

Poza gruntami podatek od nieruchomości może obciążać budynki i ich części oraz budowle i ich części. Te obiekty podlegają opodatkowaniu wyłącznie tym świadczeniem, a więc nie ma tutaj problemu z pokrywaniem się zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego. Zasadniczo można stwierdzić, że budynki dla potrzeb opodatkowania są definiowane w sposób zbliżony do ich potocznego rozumienia, o czym będzie mowa w kolejnych częściach opracowania. Natomiast katalog budowli, od których płaci się podatek od nieruchomości jest bardzo zróżnicowany. Odbiega on bardzo często od tego, co w ocenie podatników może być z racjonalnych względów opodatkowane takim świadczeniem. Podatek od nieruchomości może być bowiem płacony także od ruchomości. Wydaje się, że jest to w dużej mierze przyczyna tak wielu problemów z opodatkowaniem budowli. Czasami podatnik nie może uwierzyć, że musi płacić podatek od kontenera, o wadze samochodowej już nie wspominając.

³ Szerzej zob. S. Bogucki, K. Winiarski, *Zakres związania danymi z ewidencji gruntów i budynków w sprawach wymiaru podatków lokalnych*, PPLiF 2015/2.

Reasumując, grunty mogą być w obowiązującym porządku prawnym przedmiotem trzech podatków: od nieruchomości, rolnego lub leśnego. Do opodatkowania właściwy będzie jednak zawsze tylko jeden z nich. Z kolei budynki i budowle to przedmiot wyłącznie podatku od nieruchomości. Warto też dodać, że budowle są opodatkowane wyłącznie wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatek od budowli jest więc charakterystyczny dla kategorii podatników, jakimi są przedsiębiorcy.

Rozdział II

POJĘCIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

1. Uwagi ogólne

W polskim systemie prawnym funkcjonuje akt o charakterze systemowym, który reguluje wykonywanie działalności gospodarczej. Do ustawy z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców, bo o niej mowa, w wielu przypadkach odsyłają akty z innych gałęzi prawa. Tak jest także na gruncie ustawy regulującej podatek od nieruchomości (art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.). Nie ma natomiast takiego odesłania w ustawie o podatku rolnym oraz ustawie o podatku leśnym, ale w tym przypadku, stosując powszechnie akceptowane reguły wykładni, należy przyjąć, że działalność gospodarcza powinna być również rozumiana w sposób, jaki przyjęto na potrzeby Prawa przedsiębiorców.

Odkodowanie zakresu pojęcia „działalność gospodarcza”, stosowanego na potrzeby podatków obciążających władanie nieruchomościami, wymaga uwzględnienia wyłączeń w tym zakresie, jakie wynikają z Prawa przedsiębiorców. Ponadto wyłączenia takie mogą wynikać z ustaw szczególnych spoza obszaru prawa podatkowego, które regulują prowadzenie określonych rodzajów działalności. Wreszcie na gruncie podatku od nieruchomości, w art. 1a ust. 2 u.p.o.l. wskazano na określone rodzaje działalności, które nie stanowią działalności gospodarczej w rozumieniu tej ustawy.

W istocie prowadzi to więc do stwierdzenia, że punktem wyjścia przy określeniu zasad opodatkowania jest Prawo przedsiębiorców, ale ko-