

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

KOMENTARZ

Leonard Etel

PRAKTYCZNE KOMENTARZE LEX

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

KOMENTARZ

Leonard Etel

Stan prawny na 1 stycznia 2013 r.

Recenzent

Dr Rafał Dowgier

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne

JustLuk

Łamanie

JustLuk Lukasz Drzewiecki, Justyna Szumiel, Stanisław Drzewiecki

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2012

ISBN: 978-83-264-4100-4

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska SA

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych	13
Rozdział 1. Przepisy ogólne	15
Art. 1. [Pojęcie podatków i opłat lokalnych]	15
Art. 1a. [Słowniczek ustawowy]	17
Art. 1b. [Zwolnienia kościelne oraz w specjalnych strefach ekonomicznych]	71
Art. 1c. [Właściwy organ podatkowy]	85
Rozdział 2. Podatek od nieruchomości	89
Art. 2. [Przedmiot podatku od nieruchomości]	89
Art. 3. [Podatnik podatku od nieruchomości]	174
Art. 4. [Podstawa opodatkowania]	260
Art. 5. [Stawki podatku]	277
Art. 6. [Powstanie obowiązku podatkowego]	345
Art. 7. [Zwolnienia od podatku]	377
Rozdział 2a. Ewidencja podatkowa nieruchomości	463
Art. 7a. [Ewidencja nieruchomości na potrzeby podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego]	463
Bibliografia	467
Wykaz orzecznictwa	477
Wykaz pism urzędowych	487

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.)
- k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.g.k. – ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 z późn. zm.)
- pr. bud. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.)
- pr. wod. – ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 145 z późn. zm.)
- r.e.g.b. – rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454)
- rozporządzenie nr 1535/2007 – rozporządzenie Komisji (WE) nr 1535/2007 z dnia 20 grudnia 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE

- w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej (Dz. Urz. UE L 337 z 21.12.2007, s. 35 z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 1857/2006 – rozporządzenie Komisji (WE) nr 1857/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniającego rozporządzenie (WE) nr 70/2001 (Dz. Urz. UE L 358 z 16.12.2006, s. 3, z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 1998/2006 – rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006, s. 5, z późn. zm.)
- u.d.p. – ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 z późn. zm.)
- u.d.p.p. – ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536 z późn. zm.)
- u.f.p. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.)
- u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 z późn. zm.)
- u.k.r.s. – ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186 z późn. zm.)
- u.n. – ustawa z dnia 26 czerwca 2003 r. o nasiennictwie (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 41, poz. 271 z późn. zm.)
- u.o.a.n. – ustawa z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 197, poz. 1172 z późn. zm.)
- u.o.m. – ustawa z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1502 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 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 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)

- u.p.l. – ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
- u.p.p.m. – ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 33, poz. 179)
- u.p.r. – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.)
- u.p.s. – ustawa z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 175, poz. 1362 z późn. zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 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.s.o. – ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572 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.l. – ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.)
- u.z.s.s.e. – ustawa z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. Nr 188, poz. 1840 z późn. zm.)

2. Czasopisma i oficjalne publikatory

- Biul. Skarb. – Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
- Biul. SN – Biuletyn Informacyjny Sądu Najwyższego
- FK – Finanse Komunalne
- KPP – Kwartalnik Prawa Prywatnego
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- NP – Nowe Prawo
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSA WSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych

OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. Bank.	– Prawo Bankowe
Pr. Gosp.	– Prawo Gospodarcze
Pr. i Pod.	– Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
Rec.	– zbiór orzeczeń sądów wspólnotowych (przed dniem 1 maja 2004 r.)
S. Pod.	– Serwis Podatkowy
Sam. Teryt.	– Samorząd Terytorialny
Zb. Orz.	– zbiór orzeczeń sądów wspólnotowych (po dniu 1 maja 2004 r.)
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

3. Inne

ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie: Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
GDDKiA	– Generalna Dyrekcja Dróg Krajowych i Autostrad
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
KŚT	– Klasyfikacja Środków Trwałych
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
PKOB	– Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych
SN	– Sąd Najwyższy
SO	– Sąd Okręgowy
SPI	– Sąd Pierwszej Instancji
TK	– Trybunał Konstytucyjny

WSA	- Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZMK	- Zakład Mienia Komunalnego

Ustawa

z dnia 12 stycznia 1991 r.

o podatkach i opłatach lokalnych¹

(tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613; zm.: Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461, Nr 226, poz. 1475; z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654, Nr 171, poz. 1016, Nr 232, poz. 1378)

¹ Niniejsza ustawa dokonuje w zakresie swojej regulacji wdrożenia następujących dyrektyw Wspólnot Europejskich:

- 1) dyrektywy 92/106/EWG z dnia 7 grudnia 1992 r. w sprawie ustanowienia wspólnych zasad dla niektórych typów transportu kombinowanego towarów między państwami członkowskimi (Dz. Urz. WE L 368 z 17.12.1992);
- 2) dyrektywy 1999/62/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe (Dz. Urz. WE L 187 z 20.07.1999).

Dane dotyczące ogłoszenia aktów prawa Unii Europejskiej, zamieszczone w niniejszej ustawie – z dniem uzyskania przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej – dotyczą ogłoszenia tych aktów w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej – wydanie specjalne.

Rozdział 1

PRZEPISY OGÓLNE

Art. 1. [Pojęcie podatków i opłat lokalnych]

Ustawa normuje:

- 1) podatek od nieruchomości;
- 2) podatek od środków transportowych;
- 3) (uchylony);
- 4) opłatę targową;
- 5) opłatę miejscową;
- 5a) opłatę uzdrowską;
- 6) (uchylony);
- 7) opłatę od posiadania psów.

————— *Spis treści* —————

1. Podatek od nieruchomości jako podatek lokalny	15
2. Podatki samorządowe	16

————— • —————

1. Podatek od nieruchomości jako podatek lokalny

W komentowanym artykule zawarte jest enumeratywne wyliczenie świadczeń zaliczonych przez ustawodawcę do kategorii podatków i opłat

lokalnych. Jakie cechy tych danin zdecydowały o tym, że zostały one tak określone? O „lokalności” tych świadczeń decydują jedynie względy formalne, tzn. uregulowane są one w ustawie o takiej właśnie nazwie. Podatki i opłaty lokalne w takim ujęciu są konstrukcją niedostosowaną do aktualnego systemu finansów samorządowych, a zwłaszcza systemu dochodów budżetów gmin².

W systemach tych obok „podatków i opłat lokalnych” funkcjonują inne świadczenia podatkowe o takich samych cechach, które jednak nie są tak określane, ponieważ uregulowane są w innych ustawach. A zatem nie można do podatków i opłat lokalnych zaliczać tylko tych świadczeń, które wymienia ustawodawca w art. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)³.

2. Podatki samorządowe

W literaturze przedmiotu używane jest pojęcie podatków samorządowych, obejmujące wszystkie świadczenia podatkowe, które charakteryzują się tym, że stanowią dochód budżetu gminy i mogą być w pewnym zakresie kształtowane przez radę gminy bądź też wójta, burmistrza, prezydenta. Zalicza się do nich, oprócz „podatków i opłat lokalnych” w rozumieniu wynikającym z komentowanego przepisu, podatek rolny, podatek leśny, podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz opłatę skarbową. Świadczenia te stanowią w miarę jednorodną grupę i powinny być traktowane jako podatki lokalne, gminne czy też samorządowe. Nazwy te powinny być synonimami, ponieważ nie ma – jak się wydaje – racjonalnych kryteriów wyodrębnienia z tej grupy „podatków i opłat lokalnych” w kształcie określonym w art. 1 u.p.o.l. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest anachronizmem, którego utrzymywanie w systemie finansów samorządowych nie znajduje uzasadnienia i przyczynia się jedynie do niepotrzebnego, mylącego komplikowania systemu. Obowiązki ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może błędnie

² Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 59 i n.

³ Zob. M. Popławski, *Pojęcie „podatki lokalne”*, FK 2003, nr 3.

sugerować, że są to jedyne „gminne” źródła dochodów. Tymczasem, jeśli można użyć takiego porównania, bardziej „lokalny” wydaje się podatek rolny niż np. podatek od środków transportowych.

Wydaje się, że uregulowanie w komentowanej ustawie tylko niektórych świadczeń z grupy podatków i opłat samorządowych niczemu nie służy, lecz jedynie gmatwa niepotrzebnie system. Tę szcztkową regulację prawną podatków lokalnych powinien zastąpić całościowy akt obejmujący wszystkie podatki komunalne albo też, i to wydaje się bardziej realne, każda konstrukcja podatkowa powinna być odrębnie uregulowana. Przyjęcie drugiego rozwiązania nie wykluczałoby traktowania tych świadczeń jako pewnej zorganizowanej całości, np. przez określenie ich jako podatków lokalnych w ustawie o charakterze ustrojowym. Mam tu na myśli ustawę o samorządzie terytorialnym lub też ustawę o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Umożliwiłoby to, w razie potrzeby, ustanowienie przepisów prawnych mających zastosowanie do wszystkich podatków z tej grupy. Pozwoliłoby to także na stworzenie autentycznego systemu podatków komunalnych.

Art. 1a. [Słowniczek ustawowy]

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;**
- 2) budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;**
- 3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może**

być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych;

- 4) działalność gospodarcza – działalność, o której mowa w przepisach *Prawa działalności gospodarczej*⁴, z zastrzeżeniem ust. 2;
- 5) powierzchnia użytkowa budynku lub jego części – powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe;
- 6) działalność rolnicza – produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb;
- 7) działalność leśna – działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania – z wyjątkiem skupu – drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.

2. Za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się:

- 1) działalności rolniczej lub leśnej;
- 2) wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.

3. Przez użyte w ustawie określenia:

- 1) użytki rolne,
- 2) lasy,
- 3) nieużytki,

⁴ Obecnie: ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807), która weszła w życie z dniem 21 sierpnia 2004 r., stosownie do art. 86 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808).

- 4) użytki ekologiczne,**
5) grunty zadrzewione i zakrzewione,
6) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych,
7) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi,
8) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi
– rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków.

————— *Spis treści* —————

1. Opodatkowanie budynków	20
2. Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru – Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., nr LK-2443/LP/02/AP, w sprawie nowych definicji w podatku od nieruchomości	25
3. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 listopada 2004 r., nr LK-741/LP/PP/04, w sprawie pojęcia „fundamenty”	29
4. Definicja budowli	30
5. Opodatkowanie części budowlanych urządzeń technicznych.....	38
6. Opodatkowanie budowli w budynkach.....	40
7. Obiekty małej architektury.....	42
8. Jak ustalać, czy dany obiekt jest budowlą podlegającą opodatkowaniu?	43
9. Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów z dnia 15 maja 2003 r., nr LK-727/MM/03, w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowle), Biul. Skarb. 2003, nr 4, s. 19.....	45
10. Budynki, budowle i grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.....	47
11. „Względy techniczne”	50
12. Pojęcie działalności gospodarczej.....	58
13. Działalność rolnicza i leśna.....	61
14. Opodatkowanie nieruchomości osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą.....	62
15. Klasyfikacja gruntów w ewidencji gruntów i budynków	65
16. Opodatkowanie gruntów z oznaczeniami nieznanymi ewidencji gruntów i budynków, np. dr-RIII lub Bi-Ls	69

1. Opodatkowanie budynków

Od początku 2003 r. zasadnicze znaczenie przy określaniu zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych ma ich właściwe zakwalifikowanie do kategorii budynków lub budowli. W art. 1a ust. 1 pkt 1 zmienionej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawarta jest nowa definicja budynku⁵. Jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach⁶. Zmieniona definicja odbiega od obowiązującej wcześniej przede wszystkim ze względu na to, że budynek w nowym rozumieniu musi posiadać fundamenty i dach oraz być trwale związany z gruntem. Nie bez znaczenia jest również to, że musi on być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych⁷. W poprzedniej definicji wystar-

⁵ Art. 1a u.p.o.l. dodany został ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683).

⁶ Wbrew pozorom posiadanie dachu nie zawsze jest łatwe do stwierdzenia; zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/GI 758/10, LEX nr 748340.

„1. Pozbawienie istniejącego budynku dachu, a więc jednego z elementów tworzących budynek w rozumieniu ustawy podatkowej, powoduje niemożność jego opodatkowania. Dach to nakrycie budynku, wierzchnia część osłoniętego wnętrza, część budynku ograniczająca go od góry, niezależnie od konstrukcji czy użytych do jego wybudowania materiałów.

2. Budynek posiada dach do momentu jego usunięcia, demontażu, rozbiórki. Stan dachu, jego uszkodzenie lub częściowe usunięcie (w wyniku czynu niedozwolonego lub prowadzenia prac remontowych) nie oznacza, że dany obiekt «nie posiada dachu», a przez to przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy podatkowej. Dopiero obiekt całkowicie i trwale pozbawiony dachu, nieosłonięty, nieograniczony od góry, przestaje być budynkiem a nawet obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”.

Dach był też przedmiotem wyroku WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., I SA/Kr 496/09, M. Pod. 2009, nr 8, s. 11. Zdaniem sądu, jeżeli właściciel budynku otrzymał pozwolenie na rozbiórkę i doprowadził ją do etapu zdjęcia poszycia dachowego, to należy przyjąć, że dach przestał istnieć, a co za tym idzie – obiekt budowlany utracił cechy budynku. Dotyczy to nawet takiej rozbiórki, która – po zdjęciu poszycia – nie doprowadziła do demontażu więźby dachowej.

⁷ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2010 r., III SA/Po 356/10, LEX nr 757185.

„1. Z racji braku definicji w u.p.o.l. oraz w prawie budowlanym pojęć «przegrody budowlane» oraz «wydzielenie z przestrzeni», należy dokonać wykładni językowej wskazanych pojęć.

2. «Wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych» nie oznacza tylko takiej sytuacji, iż obiekt budowlany musi być zamknięty ze wszystkich stron i zabezpieczony przed wpływem czynników zewnętrznych. Wystarczy bowiem, aby istniejące przegrody zakreśliły granice obiektu”.

Pojęcia wydzielenia z przestrzeni dotyczy też wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 sierpnia 2010 r., I SA/OI 458/10, LEX nr 661147, gdzie sąd stwierdził, że aby wliczyć do powierzchni zabudowy altany taras, musi być on – stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. – wydzielony z przestrzeni, za pomocą przegród budowlanych, gdyż tylko wtedy stanowić może część budynku.

czyło, żeby dany obiekt miał „ściany lub słupy albo filary”. Tak więc za budynek należało uznać w poprzednim stanie prawnym np. obiekt składający się z dachu umocowanego na dwóch słupach. Teraz tego rodzaju obiekty nie spełniają definicji budynku ze względu na to, że nie posiadają wspomnianych wyżej przegród budowlanych wydzielających je z przestrzeni. W związku z tym, różnego rodzaju wiaty, jako obiekty bez tych przegród (ścian), nie mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budynki.

Budynek w rozumieniu nowej definicji musi mieć fundamenty. Nie wystarczy już wynikające z poprzednio obowiązującej definicji „umocowanie w ziemi lub na ziemi”. Każdy rodzaj tych fundamentów pod budynkiem dopuszczony przez prawo budowlane należy uznać za mieszczący się w przytoczonej definicji. W praktyce stwierdzenie, czy dany obiekt ma fundamenty, może powodować problemy. Organ podatkowy i podatnik w większości przypadków nie dysponują odpowiednią wiedzą fachową, aby ustalić, czy dany budynek jest wzniesiony na fundamentach, czy też bez nich. Dokumentacja budowlana, jeśli istnieje, może być podstawą do ustalenia tej okoliczności. Organ podatkowy w trakcie postępowania może zażądać przedstawienia przez podatnika projektu budowlanego danego obiektu w celu ustalenia, czy i jakie fundamenty on posiada. Nie w każdym jednak przypadku ten tryb postępowania doprowadzi do wyjaśnienia tej kwestii. Bardzo często dokumentacji takiej nie ma albo nie jest ona wystarczająca. W takim przypadku wątpliwości dotyczące tego, czy dany budynek ma fundament, czy też jest go pozbawiony, należy, zgodnie z art. 197 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), wyjaśnić, korzystając z opinii biegłego. Rozstrzygnięcie tych kwestii wymaga wiadomości specjalnych z zakresu prawa budowlanego, których nie ma organ podatkowy. Powinien on zatem wystąpić do biegłego o sporządzenie opinii, w której problem ten zostanie wyjaśniony. Warto podkreślić, że biegłym może być każda osoba dysponująca wiadomościami z tego zakresu, niekoniecznie wpisana na stosowne listy biegłych. Może to być więc również pracownik gminy, który zajmuje się sprawami budownictwa. Z opinii biegłego może też skorzystać podatnik. Będzie to dowód, do którego organ podatkowy musi się ustosunkować w trakcie prowa-

dzenia postępowania podatkowego. Koszty związane z powołaniem biegłego przez wójta, burmistrza, prezydenta co do zasady obciążają gminę (zob. art. 264 o.p.). Jednakże koszt opinii biegłego obciąża podatnika, jeżeli został poniesiony wskutek złożenia przez podatnika wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą (art. 267 § 1 pkt 5 lit. c o.p.). Jeżeli zatem podatnik twierdzi, że budynek nie ma fundamentów, a z opinii biegłego powołanego przez organ podatkowy wynika, że je ma, to koszt biegłego powinien obciążać podatnika. O kosztach postępowania rozstrzyga organ podatkowy w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

W zmienionej definicji budynku nie wyjaśniono, co należy rozumieć przez „trwały związek z gruntem”. Możliwe są tutaj dwie interpretacje. Według pierwszej z nich, która jest reprezentowana w wypowiedziach pracowników Ministerstwa Finansów, związany trwale z gruntem jest budynek, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji⁸. Innymi słowy, każdy budynek mający fundamenty jest trwale związany z gruntem, bez względu na inne okoliczności. Zgodnie z tymi poglądami, budynek tymczasowy, wzniesiony na pewien okres, jest trwale związany z gruntem, jeśli jego usytuowanie na gruncie lub w gruncie ma charakter trwały (fundament). Decydujące znaczenie ma więc fizyczny związek budynku z gruntem, co przejawia się w tym, że budynek ma fundamenty. Przyjęcie takiego poglądu prowadzi w konsekwencji do stwierdzenia, że każdy budynek z fundamentami jest trwale związany z gruntem. Jeżeli tak będzie się interpretować tę definicję, to po co ustawodawca wskazuje w niej, że za budynek można uznać obiekt, który ma fundamenty i jest trwale związany z gruntem. Gdyby trwały związek z gruntem sprowadzał się jedynie do istnienia fundamentów, to definicja powinna być krótsza; nie miałoby sensu zamieszczanie w niej określenia „trwale związany z gruntem”. Określenie to jednakże jest zamieszczone w definicji, a przez to nie może być utożsamiane z posiadaniem przez budynek fundamentu.

Innego rodzaju mankamentem wyżej przedstawionego rozumienia analizowanego pojęcia jest jego oderwanie od pojmowania trwałego zwią-

⁸ Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., nr LK-2443/LP/02/AP, w sprawie nowych definicji w podatku od nieruchomości, S. Pod. 2004, nr 9, s. 9.

ku budynku z gruntem, funkcjonującego w systemie prawa, a konkretnie w prawie cywilnym. Budynek trwale związany z gruntem jest najczęściej jego częścią składową w rozumieniu art. 48 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.). Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). Nie jest częścią składową budynek połączony z gruntem tylko do przemijającego użytku. Z przytoczonych wyżej regulacji wynika, że za trwale z gruntem związany budynek można uznać tylko taki, który spełnia dwa warunki⁹:

- 1) nie można go od gruntu oderwać bez jego uszkodzenia,
- 2) nie jest to obiekt wzniesiony do tzw. przemijającego użytku.

Takie rozumienie znajduje uzasadnienie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Występujące w tej ustawie pojęcie „nieruchomości”, w tym również gruntowej, rozumie się zgodnie z art. 46 k.c., co przemawia za przyjęciem rozumienia „trwałego związku budynku z gruntem” z art. 48 k.c. Budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest częścią składową gruntu w rozumieniu art. 47 k.c. albo nieruchomością budynkową w rozumieniu art. 46 k.c. Jeżeli nie jest ani nieruchomością budynkową, ani też częścią składową gruntu, to nie może być budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁰.

Nie odpowiadają wymaganiom wynikającym z ustawowej definicji budynku niezwiązane trwale z gruntem tymczasowe obiekty budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.)¹¹. Tymczasowymi obiektami budowlanymi są obiekty budowlane przeznaczone do czasowego użytkowania w okresie krótszym od ich trwałości

⁹ S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego*, księga druga, *Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996, s. 19.

¹⁰ Definicja budynku zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie wyjaśnia, co należy rozumieć przez „trwały związek z gruntem”. W tej sytuacji zasadne jest odwołanie się do pojmowania trwałego związku budynku z gruntem funkcjonującego w prawie cywilnym. Zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego, za trwale związany z gruntem budynek można uznać tylko taki, który spełnia dwa warunki: nie można go od gruntu oderwać bez jego uszkodzenia oraz nie jest obiektem wzniesionym do przemijającego użytku (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 marca 2006 r., I SA/Bd 26/06, LEX nr 521525).

¹¹ *Prawo obrotu nieruchomościami*, red. S. Rudnicki, Warszawa 1999, s. 17.

technicznej, przewidziane do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekty budowlane niepołączone trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy i obiekty kontenerowe. Wyżej wymienione obiekty tymczasowe nie mogą być uznane za budynki w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ są wzniesione do przemijającego użytku. Jeszcze raz należy podkreślić, że „trwały związek z gruntem” obiektów budowlanych występuje jedynie wówczas, gdy nie zostały one wzniesione na określony czas. Jeśli nawet budynek był w sensie fizycznym mocno związany z gruntem (miał fundamenty), ale został wybudowany jako tymczasowy, to przynajmniej do chwili zmiany przeznaczenia nie może być traktowany jako trwale związany z gruntem¹².

Identyczne kryteria z wyżej przedstawionymi decydują o uznaniu za budynek w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tzw. samowoli budowlanych. Jeżeli wzniesiony bez pozwolenia obiekt odpowiada wymogom zawartym w definicji budynku, to należy go opodatkować tak jak budynki wzniesione zgodnie z prawem. Pewne kłopoty mogą tu wystąpić przy określaniu trwałego związku z gruntem takiego obiektu. Nie ma bowiem decyzji zezwalającej na budowę, a przez to nie wiadomo, na jaki okres taki obiekt został wybudowany. Jeżeli w trakcie postępowania zostanie ustalone, że podatnik budował ten obiekt na czas bliżej nieokreślony, to należy uznać, że jest on z gruntem trwale związany. I na odwrót – jeżeli z charakteru obiektu (ogłędziny) i oświadczenia podatnika wynika, że jest to obiekt tymczasowy, wzniesiony na pewien czas, to nie jest spełniony wynikający z definicji wymóg trwałego związania z gruntem.

Budynki niezwiązane trwale z gruntem w sensie fizycznym (fundamenty) i wzniesione do przemijającego użytku nie odpowiadają definicji budynku z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W efekcie różnego rodzaju garaże-błaszaki, domy letniskowe bez fundamentów, wiaty, budynki wzniesione na podstawie okresowego pozwolenia na budowę, szopki, domki kempingowe, działkowe itp. obiekty nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, z pewnymi wyjątkami

¹² Tamże, s. 18.

przedstawionymi poniżej. Niepodleganie temu podatkowi oznacza, że nie będą one musiały być wykazywane w deklaracjach podatkowych i informacjach o podatku od nieruchomości. Nie należy ich traktować jako zwolnionych od podatku. Budynki tego typu są wyłączone z opodatkowania, a przez to nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zawarte w deklaracji lub informacji o podatku od nieruchomości określenie „budynki zwolnione od podatku” należy odnosić do obiektów spełniających wymogi wynikające z definicji budynku, ale na mocy konkretnego przepisu ustawy zwolnionych od podatku. Jako przykład budynków zwolnionych od podatku można podać budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków lub budynki położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej. Tego typu obiekty powinny być wykazane w deklaracjach i informacjach jako zwolnione od podatku od nieruchomości. Natomiast wspomniany wyżej garaż-błaszak lub dom letniskowy bez fundamentów, będący własnością osoby fizycznej niewykorzystującej go do prowadzenia działalności gospodarczej, nie jest budynkiem, a przez to nie podlega opodatkowaniu i nie powinien być wykazywany w deklaracji lub informacji o podatku od nieruchomości. Nie jest to także w tym przypadku budowla podlegająca opodatkowaniu, ponieważ nie jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

2. Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru – Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., nr LK-2443/LP/02/AP, w sprawie nowych definicji w podatku od nieruchomości

„Definicje, zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1, 2, 3 i 5 u.p.o.l. odwołują się bezpośrednio do prawa budowlanego. Pojęcia zawarte w tych przepisach, które nie zostały zdefiniowane na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy interpretować zgodnie z ich rozumieniem w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126) oraz aktach wykonawczych wydanych na podstawie tej ustawy, w szczególności w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 75, poz. 690).

Definicja budynku z art. 1a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawiera pojęcia: «trwałego związania z gruntem» i «fundamentów».

Ustawa – Prawo budowlane posługuje się pojęciem fundamentu oraz trwałego związania z gruntem, bez jego zdefiniowania. Zgodnie z informacjami uzyskanymi w Głównym Urzędzie Nadzoru Budowlanego, element konstrukcji budowlanej, w jej najniższej części, mający za zadanie przekazanie ciężaru budowli na grunt, jest fundamentem, np. ława, stop fundamentowy (wymienione w § 3 pkt 24 lit. b ww. rozporządzenia). Pod pojęciem fundamentów należy rozumieć każdy ich rodzaj.

Pojęcie «trwałego związania z gruntem» oznacza zarówno posiadanie przez obiekt budowlany fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego związania fundamentów z obiektem budowlanym.

Obiektu budowlanego, w którym dolna płaszczyzna fundamentu znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonywaniem robót ziemnych, nie można uznać za trwale związane z gruntem.

Obiektu budowlanego, który jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, ale nie jest trwale związany z gruntem, nie można uznać za budynek w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy – Prawo budowlane.

Art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wyłącza z zakresu przedmiotów opodatkowania, jakimi są grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, przedmioty opodatkowania, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Niemożność prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych występuje w przypadku sytuacji określonej w art. 68 pr. bud. tzn. stanu technicznego budynku bezpośrednio grożącego zawaleniem. Stan ten może dotyczyć całości lub części budynku przeznaczonego na pobyt ludzi i musi powodować potrzebę opróżnienia budynku. Ponadto, właściwy organ (administracji architektoniczno-budowlanej lub nadzoru budowlanego) powinien stwierdzić, w formie decyzji, brak możliwości prowadzenia na nieruchomości lub jej części działalności gospodarczej z powyższych względów.

W przepisie wskazano, że wyłączenie dotyczy przedmiotów opodatkowania, które zarówno nie są, jak również nie mogą być w przyszłości wykorzystywane na działalność gospodarczą. Nie można więc w tym przypadku brać pod uwagę sytuacji, gdy budynek nie może być wykorzystywany ze względów technicznych, które są zależne od podatnika lub tymczasowo uniemożliwiają prowadzenie działalności gospodarczej, np. wydano decyzję nakazującą rozbiórkę obiektu wybudowanego bez wymaganego zezwolenia, nastąpiła awaria lub remont budynku.

Artykuł 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. zawiera definicję powierzchni użytkowej budynku, zgodnie z którą jest to powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. Za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

Kondygnacja, zgodnie z § 3 pkt 16–18 ww. rozporządzenia jest to pozioma naziemna lub podziemna część budynku, zawarta między podłogą na stropie lub warstwą wyrównawczą na gruncie a górną powierzchnią podłogi bądź warstwy osłaniającej izolację cieplną stropu znajdującego się nad tą częścią, przy czym za kondygnację uważa się także poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą wysokość w świetle większą niż 1,90 m, przy czym za kondygnację nie uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacyjna lub kotłownia gazowa.

Kondygnacja może być:

- naziemna – kondygnacja, której nie mniej niż połowa wysokości w świetle, co najmniej z jednej strony budynku, znajduje się powyżej poziomu projektowanego lub urządzonego terenu, a także każda usytuowana nad nią kondygnacja,
- podziemna – kondygnacja, której więcej niż połowa wysokości w świetle, ze wszystkich stron budynku, znajduje się poniżej poziomu przylegającego do niego, projektowanego lub urządzonego terenu, a także każda usytuowana pod nią kondygnacja.

Z powyższego wynika, że części budynków takie jak poddasza (poddasza użytkowe), strychy, piwnice, sutereny są kondygnacją (jeżeli mają wysokość w świetle powyżej 1,90 m).

Artykuł 4 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 u.p.o.l. stanowi, że opodatkowana jest powierzchnia użytkowa budynku lub jego części. Jeżeli pomieszczenie lub jego część oraz część kondygnacji posiada w świetle wysokość od 1,40 m do 2,20 m, zalicza się ją do powierzchni użytkowej w 50%. Pomieszczenie o wysokości w świetle mniejszej niż 1,40 m pomija się.

Pomieszczenia takie jak poddasza i strychy podlegają więc opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeśli ich wysokość w świetle wynosi co najmniej 1,40 m.

Przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości są, zgodnie z art. 2 ust. 1, nieruchomości lub obiekty budowlane, jakimi są: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Pojęcie obiektu budowlanego, obejmuje zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 1 pr. bud., budynki wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowle stanowiące całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekty małej architektury.

Tymczasowy obiekt budowlany jest to obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe (art. 3 pkt 5 ww. ustawy).

Definicja obiektu budowlanego nie wyróżnia jako czwartej kategorii tymczasowego obiektu budowlanego. W związku z tym obiekt taki należy zakwalifikować, w zależności od jego charakteru, jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury w rozumieniu Prawa budowlanego.

Jeśli tymczasowy obiekt budowlany jest budynkiem lub budowlą związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, jest opodatkowany, zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W wypadku, gdy organ podatkowy ma wątpliwości co do zakwalifikowania obiektu budowlanego może, w razie potrzeby, na podstawie art. 198 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) przeprowadzić oględziny, a jeżeli w sprawie są wymagane wiadomości specjalne, to zgodnie z art. 197

§ 1 powołanej ustawy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii”.

3. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 listopada 2004 r., nr LK-741/LP/PP/04, w sprawie pojęcia „fundamenty”

„Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Definicja budynku z art. 1a ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera pojęcia «fundamentów» Natomiast stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 budowłą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów tego prawa związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2003 r. Nr 207, poz. 2016 z późn. zm.) posługują się pojęciem fundamentu, bez jego zdefiniowania. Zgodnie z informacjami uzyskanymi w Głównym Urzędzie Nadzoru Budowlanego, element konstrukcji budowlanej, w jej najniższej części, mający za zadanie przekazanie ciężaru budowli na grunt jest fundamentem np.: ława, stop fundamentowy. Pod pojęciem fundamentów należy rozumieć każdy ich rodzaj. Obiektu budowlanego, który ma dach, jest trwale związany z gruntem i wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych ale nie posiada fundamentu, nie można uznać za budynek w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy – Prawo budowlane.

Zgodnie z wyjaśnieniami udzielonymi przez Departament Architektury i Budownictwa Ministerstwa Infrastruktury przy piśmie z dnia 16 kwietnia 2004 r., znak: BA3m-022-50/2977/04, «fundamenty mogą być wykonywane z bardzo różnych materiałów, takich jak: drewno, beton, kamień itd. Mogą też być w różny sposób wykonane np.: murowane lub układane z elementów prefabrykowanych, monolityczne, płytowe (wylewka betonowa), jak również mogą być fundamenty posadowione na różnych poziomach lub mogą być typu głębokiego (pale)».

Z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 1–4 ustawy – Prawo budowlane wynika, że obiekt budowlany, który nie jest budynkiem (ze względu na niespełnienie któregokolwiek z warunków definicji budynku) lub obiektem małej architektury, jest budowlą. Obiekt budowlany spełniający przesłanki określone w prawie budowlanym dla budowli podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie w przypadku, gdy będzie związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podstawę opodatkowania budowli stanowi wartość ustalona na podstawie zasad określonych w art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jeżeli organ podatkowy ma wątpliwości, czy dany obiekt budowlany posiada np.: fundamenty, zgodnie z art. 197 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.), może powołać biegłego lub biegłych, posiadających specjalistyczną wiedzę z zakresu Prawa budowlanego, w celu wydania opinii”.

4. Definicja budowli

Na etapie stosowania komentowanej ustawy najwięcej jest kłopotów – paradoksalnie – z rozumieniem definicji zawartych w słowniczku do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dotyczy to zwłaszcza pojęć budynku i budowli¹³. W tych definicjach, odsyłających do przepisów prawa budowlanego, ustawodawca zdecydował się jednak na wprowadzenie pewnych modyfikacji, co spowodowało wielkie zamieszanie, zwłaszcza w rozumieniu pojęcia budowli. Należy podkreślić, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła tylko do określonych pojęć zdefiniowanych w prawie budowlanym. Tymi pojęciami są „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”. Tymczasem większość orzeczeń i poglądów formułowanych w doktrynie w zasadzie pomija definicję budowli zawartą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i od razu przechodzi do de-

¹³ Nie są przy definiowaniu budowli pomocne dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Dane zawarte w ewidencji dotyczą jedynie budynków i gruntów ale już nie budowli. Jeżeli np. dany grunt jest sklasyfikowany w ewidencji jako „dr” – droga, to wcale nie oznacza, że w rzeczywistości na tym gruncie jest zlokalizowany obiekt budowlany w postaci budowli drogi. Może to być jedynie działka gruntu, bez żadnych budowli. Symbol „dr” odnosi się do klasyfikacji gruntu, która nie może być wykorzystywana przy opodatkowaniu budowli.

finicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 pr. bud. W efekcie prowadzi to do niezliczonych sporów interpretacyjnych i różnorodnych kombinacji. Przykładem tych ostatnich mogą być ostatnio skutecznie realizowane zmiany zasad opodatkowania tzw. obiektów liniowych (linie telekomunikacyjne). Wyłączono je z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zmieniając definicję budowli w prawie budowlanym, a pozostawiając nienaruszoną definicję budowli w omawianej ustawie¹⁴. Podobny zabieg zastosowano w odniesieniu od elektrowni wiatrowych i próbowano zastosować przy opodatkowaniu budowli kopalni. Są to ewidentne przykłady niedopuszczalnego, według mnie, trybu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w drodze zmiany aktów innych niż podatkowe. Ich jedynym celem jest skuteczna ucieczka od płacenia podatku od nieruchomości. Jest to możliwe z uwagi na mankamenty wyżej wymienionych definicji. Wydaje się, że te problemy w znacznej mierze przestałyby istnieć, gdybyśmy mieli prawidłowo funkcjonującą ewidencję gruntów i budynków, poszerzoną o budowle podlegające opodatkowaniu. Definicje obiektów objętych podatkiem od nieruchomości powinny być powiązane – na wzór podatku od towarów i usług – z klasyfikacjami statystycznymi (Klasyfikacja Obiektów Budowlanych lub Klasyfikacja Środków Trwałych).

Budowlami są obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zatem art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., definiując budowlę, odsyła do przepisów ustawy – Prawo budowlane. Należy jednak podkreślić, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: obiektu budowlanego oraz urządzenia budowlanego¹⁵. Dokonując zatem prawnopodatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieru-

¹⁴ Zob. R. Dowgier, *Wpływ zmiany definicji budowli w prawie budowlanym na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, PPLiFS 2010, nr 9.

¹⁵ Także w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 26 marca 2009 r., I SA/Wr 1356/08, LEX nr 506327, skład orzekający jednoznacznie stwierdził, że ściśle określony zakres odesłania z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. pozwala na sięgnięcie do regulacji przepisów prawa budowlanego (ustawy – Prawo budowlane) tylko w celu ustalenia, czy mamy do czynienia z obiektem budowlanym. W tym miejscu znajduje się granica odesłania.

chomości, należy oprzeć się w pierwszym rzędzie na przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym.

Należy zauważyć, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca nie odsyła bezpośrednio do pojęcia budowli zawartego w ustawie – Prawo budowlane. Tak więc na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie można rozpoczynać procesu interpretacji terminu „budowla” od art. 3 pkt 3 pr. bud., choć przepis ten może być pomocny w ustaleniu „podatkowego” znaczenia pojęcia budowli. Zgodnie z tym przepisem przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe¹⁶, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Powołana „budowlana” definicja budowli w kontekście ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości ma znaczenie – według mnie – pomocnicze i powinna być analizowana łącznie z art. 1a ust. 1 pkt 2 komentowanej ustawy¹⁷. Zawiera ona jedynie przykładowy katalog obiektów, które są budowlami w rozumieniu prawa budowlanego¹⁸.

¹⁶ Należy podkreślić, że w lipcu 2010 r. na mocy art. 65 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. Nr 106, poz. 675) zmieniono definicję budowli zawartą w ustawie – Prawo budowlane przez dodanie pojęcia obiektu liniowego.

¹⁷ Inaczej w tej sprawie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, Dz. U. Nr 206, poz. 1228; zob. komentarz do art. 2, dotyczący opodatkowania budowli wyrobisk górniczych.

¹⁸ Taka była intencja inicjatorów zmian w definicji budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości; zob. zamieszczone poniżej pismo Ministerstwa Finansów w sprawie opodatkowania budowli.

Oznacza to, że mogą istnieć także inne obiekty budowlane, które są budowlami. Każda budowla w rozumieniu prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli zatem dany obiekt budowlany jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, to powinien być też klasyfikowany jak budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Biorąc pod uwagę zakres terminu „budowla” z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., trzeba stwierdzić, że podstawy do kwalifikowania danego obiektu dla celów podatku od nieruchomości nie mogą w żadnym przypadku stanowić ani przepisy rozporządzenia w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych¹⁹, ani rozporządzenia w sprawie Klasyfikacji Obiektów Budowlanych²⁰. Przepisy te zostały stworzone na inne potrzeby i nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych. Trzeba jednak pamiętać, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje, iż podstawą opodatkowania budowli jest ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zarówno przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) (art. 16a i n.), jak i ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) (art. 22a i n.) wymagają prowadzenia ewidencji środków trwałych. Ewidencja ta jest prowadzona z uwzględnieniem przepisów Klasyfikacji Środków Trwałych. Podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest ich wartość początkowa, wynikająca z ewidencji środków trwałych. W praktyce ustalenie wartości stanowiącej podstawę opodatkowania odbywa się na podstawie tejże ewidencji. Wykazane w tej ewidencji budowle są w większości przypadków budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Klasyfikacja Środków Trwałych oraz PKOB nie mogą stanowić podstawy do ustalania, czy dana rzecz jest przedmiotem podatku od nieruchomości. Jednakże przepisy pierwszej z wyżej wymienionej klasyfikacji odgrywają istotną

¹⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. Nr 112, poz. 1317 z późn. zm.) – obowiązywało ono do końca 2010 r., zaś od dnia 1 stycznia 2011 r. obowiązuje rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. Nr 242, poz. 1622).

²⁰ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz. U. Nr 112, poz. 1316 z późn. zm.).

rolę przy ustalaniu tzw. wartości amortyzacyjnej, stanowiącej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Organy podatkowe, prowadząc postępowanie podatkowe, powinny – w razie zakwestionowania danych podanych przez podatnika (w przypadku osoby prawnej danych podanych w deklaracji na podatek od nieruchomości) – badać ewidencję środków trwałych, gdzie określona jest wartość obiektu budowlanego²¹.

Tak więc dokonanie interpretacji pojęcia budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jedynie na podstawie PKOB czy też KŚT nie jest wystarczające. Uzasadnione jest to tym, że ustawodawca podatkowy w ogóle nie odsyła do pojęć funkcjonujących w tych aktach prawnych przy ustalaniu zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, w szczególności że akty te są aktami wykonawczymi wydanymi na podstawie przepisów o statystyce publicznej. Trzeba podkreślić, że w myśl art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Powołany przepis formułuje generalną zasadę, że obowiązki podatkowe, w tym określenie przedmiotu opodatkowania, powinny wynikać tylko z ustawy (*nullum tributum sine lege*). W świetle powołanych przepisów Konstytucji RP niedopuszczalne jest zatem określanie przedmiotu opodatkowania na podstawie definicji funkcjonujących w aktach prawnych innych niż ustawa. Należy zauważyć, że ustawodawca podatkowy skonstruował własne pojęcie budowli – w ustawie podatkowej, przy czym przy jej definiowaniu posłużył się odesłaniem do ściśle określonych pojęć funkcjonujących w ustawie – Prawo budowlane. Prawo podatkowe jest autonomiczną gałęzią prawa. Konsekwencją autonomicznego charakteru prawa podatkowego jest m.in. to, że nazwy przyjęte przez prawo podatkowe z innych dziedzin prawa, w szczególności przepisów regulujących klasyfikacje publiczne, nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Nazwy te służą bowiem do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, a pojęcia te wraz z innymi cechami ustaw

²¹ Zob. L. Etel, glosa do wyroku NSA z dnia 3 lutego 2006 r., II FSK 656/05, PPLiFS 2007, nr 12, s. 5.

podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów prawnych i uzyskują cechy szczególne, niezbędne do założonych przez ustawodawcę celów opodatkowania. Dlatego też, dokonując wykładni prawa podatkowego, należy przede wszystkim szukać podatkowego rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę.

Definiując budowlę, prawodawca nawiązuje w pierwszej kolejności do pojęcia obiektu budowlanego. Oznacza to, że tylko w odniesieniu do tego pojęcia (oraz pojęcia urządzenia budowlanego) należy ustalać charakter przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Artykuł 3 pkt 3 pr. bud., zawierający definicję budowli, może być na potrzeby opodatkowania stosowany, co zostało już podkreślone, tylko pomocniczo, z dużą ostrożnością i łącznie z art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud. Jest to szczególnie ważne w przypadku obiektów o złożonej strukturze. Ostatni z powołanych przepisów zawiera definicję obiektu budowlanego. Do obiektów tych zalicza się również budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Wszystkie te elementy stanowią budowlę, pod warunkiem że stanowią całość techniczno-użytkową. Jeżeli tego rodzaju powiązanie poszczególnych elementów istnieje, to składają się one na jeden obiekt budowlany – budowlę. Aby jednak tak było – co należy podkreślić – muszą one stanowić całość techniczno-użytkową. Kiedy z taką sytuacją mamy do czynienia, tego już prawo budowlane nie wyjaśnia. Można natomiast – posługując się regułami wykładni językowej – sięgnąć w tym zakresie do znaczenia tego pojęcia z języka potocznego, a także odwołać się do poglądów judykatury. Z całością techniczno-użytkową będziemy więc mieli do czynienia, gdy elementy obiektu budowlanego stanowią – jak stwierdził Sąd Najwyższy – „część składową jednej rzeczy złożonej”, o czym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania²². Związek techniczny to fizyczne połączenie wynikające ze sposobu wykonania obiektu²³. Związek użytkowy to funkcjonalne powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do reali-

²² Wyrok SN z dnia 28 czerwca 2002 r., I CK 5/02, Pr. Bank. 2002, nr 12, s. 17.

²³ Pojęcie „techniczny” zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* oznacza m.in. potocznie „dotyczący spraw związanych ze sposobem wykonania” – zob. *Słownik języka polskiego*, t. 3, red. M. Szymczak, Warszawa 1992, s. 486.

zacji celu, dla którego powstał dany obiekt²⁴. Wykazanie przedmiotowego związku techniczno-użytkowego pozwala w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., obiektu budowlanego o złożonej budowie. Chodzi więc tutaj o obiekt kompletny, czyli taki, którego wykorzystanie wszystkich fizycznie połączonych elementów pozwala na realizowanie funkcji, dla których został stworzony. W orzecznictwie podkreśla się przy tym, że chodzi o związek faktyczny, wynikający z technicznego i użytkowego przeznaczenia obiektu budowlanego i jego części, a nie o prawny, wynikający z kodeksu cywilnego charakter połączonych z tym obiektem rzeczy²⁵.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że budowlą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Całość techniczno-użytkowa dotyczy wszystkich składników budowli, które są ze sobą powiązane po to, aby budowla mogła być wykorzystana do prowadzenia określonej działalności gospodarczej²⁶.

Podatkowa definicja budowli zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obejmuje nie tylko obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, ale również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zgodnie z art. 3 pkt 9 pr. bud. urządzeniem budowlanym są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Z powołanych regulacji wynika jednoznacznie, że budowlami na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości są obiekt budowlany

²⁴ Przymiotnik „użytkowy” oznacza „służący celom praktycznym, mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku, dający się użytkować” – zob. tamże, s. 645.

²⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 lutego 2005 r., I SA/OI 421/04, LEX nr 804680.

²⁶ Taki sposób argumentacji zastosował NSA w jednym z ostatnich wyroków z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1589/10, LEX nr 1107836, dotyczącym opodatkowania kolejki linowej. Za elementy składowe tego obiektu sąd uznał nie tylko konstrukcję budowlaną, ale również silniki i liny oraz inne urządzenia stanowiące jednorodną całość.

i urządzenie budowlane. Są to dwa odrębne pojęcia, których nie można w żaden sposób utożsamiać. Skoro bowiem ustawodawca mówi o obiekcie budowlanym i urządzeniu budowlanym, to przy interpretacji drugiego ze wskazanych terminów nie ma konieczności analizowania pojęcia obiektu budowlanego. Kształt podatkowej definicji budowli wskazuje niewątpliwie na to, że zamiarem ustawodawcy było objęcie nią nie tylko obiektów budowlanych niebędących budynkiem albo obiektem małej architektury, ale również każdego urządzenia budowlanego.

Nie ma znaczenia – z uwagi na zakres normatywnej (podatkowej) definicji budowli – to, że obiekty zostały zakupione i przywiezione w miejsce montażu, a co za tym idzie, są elementem procesu technologicznego – stanowią urządzenia techniczne. Montaż jest pracą (robotą) budowlaną. Zgodnie z art. 3 pkt 7 pr. bud., przez pojęcie „robót budowlanych” należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. Tak więc bez znaczenia w kontekście prawnopodatkowej klasyfikacji obiektu budowlanego pozostaje to, czy obiekt budowlany jest wznoszony od podstaw – element po elemencie – w miejscu przeznaczenia (budowa)²⁷, czy też w zasadzie kompletny zakupiony przez podatnika jest w jego przedsiębiorstwie montowany (prace budowlane). Sposób, w jaki powstaje dany obiekt, pozostaje zatem bez znaczenia w kontekście jego opodatkowania. Nawet obiekty będące elementem ciągu technologicznego – np. będące urządzeniami technicznymi – mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Urządzenia techniczne w kontekście podatkowym mogą być bowiem traktowane w zależności od funkcji, jaką pełnią, jako obiekty budowlane lub urządzenia budowlane. W art. 3 pkt 3 pr. bud. ustawodawca wskazuje m.in. wprost na wolno stojące urządzenia techniczne czy też sieci techniczne. Niektóre z urządzeń technicznych (związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem) stanowią urządzenie budowlane. Wspólną ich cechą jest to, że każde z nich podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż wy-

²⁷ Zgodnie z art. 3 pkt 6 pr. bud., przez pojęcie budowy należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

czerpuje kryteria podatkowej definicji budowli. Posiadanie więc statusu urządzenia technicznego nie wyklucza rzeczy z kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a wręcz pozwala, w zależności od celu, któremu służy, sklasyfikować ją jako jeden z przedmiotów opodatkowania.

5. Opodatkowanie części budowlanych urządzeń technicznych

Budowlą w rozumieniu prawa budowlanego są m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową²⁸. W przypadku części budowlanych urządzeń technicznych stanowią one obiekt budowlany (budowlę) wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Nie powinno być bowiem wątpliwości co do tego, iż wraz z nimi stanowią całość techniczno-użytkową. Częścią budowlaną takiej całości są również fundamenty, które nie stanowią odrębnego obiektu, a zatem i odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wyjątkiem jest sytuacja, w której fundament pod maszyny lub urządzenia **jest odrębną pod względem technicznym** częścią przedmiotu składającego się na całość użytkową. **Skoro bowiem fundament jest oddzielną od urządzenia lub maszyny częścią, to nie stanowi z nimi całości techniczno-użytkowej, a zatem nie może stanowić jednej budowli.** Elementy tego związku muszą bowiem zachodzić łącznie. Prowadzi to do wniosku, że w przypadku maszyn i urządzeń posadowionych na takich fundamentach istnieje związek użytkowy (łączne wykorzystywanie), ale nie istnieje związek techniczny, gdyż urządzenie lub maszyna mogą być bez uszkodzenia konstrukcji przeniesione w inne miejsce. Istnienie fundamentu związane jest najczęściej z potrzebą odpowiedniego wzmocnienia podłoża, co nie zostało zrobione na etapie projektowania i budowy samego budynku. Należy też podkreślić, iż aktualnie przygotowanie miejsca pod maszynę lub urządzenie nie wymaga wylewania fundamentów, ale możliwe jest zastosowanie np. pod-

²⁸ L. Etel, R. Dowgier, *Maszyny i urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości*, PPLiFS 2008, nr 10.

kładek wibroizolacyjnych. Wskazuje to na brak powiązania technicznego maszyny lub urządzenia z fundamentem, który nie jest w żadnym razie ich elementem składowym.

Dla ustalenia, czy fundament jest odrębną od maszyny lub urządzenia częścią, czy też stanowi część budowlaną urządzenia technicznego, zasadne wydaje się sięgnięcie – w razie wątpliwości – do dokumentacji technicznej danego urządzenia lub uzyskanie stosownej opinii biegłego. Należy bowiem zauważyć, iż niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy ustalenia w tym zakresie stanowią wiadomości specjalne w rozumieniu art. 197 § 1 o.p., a zatem powinny być przedmiotem opinii biegłego z zakresu prawa budowlanego.

Reasumując tę część rozważań, należy stwierdzić, że fundamenty wyodrębnione technicznie, a zatem będące samodzielnym obiektem budowlanym wzniesionym w określonym celu, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Będzie tak bez względu na to, czy znajdują się one w budynku, czy też poza budynkiem. W tym pierwszym przypadku stanowią one odrębny od budynku obiekt budowlany, a zatem i odrębny przedmiot opodatkowania. Maszyny i urządzenia posadowione na takim fundamencie, jeżeli nie stanowią z nim całości techniczno-użytkowej, nie mogą być one traktowane jako element obiektu budowlanego. Maszyny i urządzenia na takim fundamencie mogą być najczęściej z niego usunięte, zastąpione innymi lub przeniesione na inny fundament. Ponieważ maszyny i urządzenia nie stanowią odrębnych obiektów budowlanych, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W przypadku gdy fundamenty nie są technicznie wyodrębnione, lecz stanowią część większego obiektu budowlanego (np. elektrowni wiatrowej), nie są odrębnym przedmiotem opodatkowania. Stanowią one część budowlaną budowli stanowiącej całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. W takiej sytuacji podatek od nieruchomości powinien być naliczany od wartości całej budowli, a nie tylko jej części budowlanych²⁹.

²⁹ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r., II FSK 51/06, LEX nr 283947. Sąd w tym wyroku oddalił skargę kasacyjną na wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 maja 2005 r., I SA/Sz 108/04, LEX nr 805935, uznając tym samym, że całość elektrowni wiatrowej jest opodatkowana jako bu-

6. Opodatkowanie budowli w budynkach

Przechodząc do kwestii opodatkowania budowli usytuowanych w budynkach, należy stwierdzić, że sytuacji takiej nie można wykluczyć. Dopuszczalne jest bowiem odrębne opodatkowanie budynku i usytuowanej w nim budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są, obok gruntów, także budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. „Budynek” i „budowla” to pojęcia rozłączne, mające odmienne znaczenie. Budowlą jest przy tym nie tylko obiekt budowlany, ale również urządzenie budowlane, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawodawca nie rozróżnia przy tym, czy urządzenie budowlane znajduje się na zewnątrz obiektu budowlanego, czy też w tym obiekcie. Możliwe jest zatem również opodatkowanie jako budowli urządzeń budowlanych oraz obiektów budowlanych usytuowanych w budynkach będących *de facto* też obiektem budowlanym. Stanowisko to potwierdza wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 października 2008 r., I SA/Bk 254/08, OSP 2010, z. 1, poz. 12. W ocenie sądu fakt, że dana budowla została umieszczona w budynku, nie skutkuje automatycznie tym, że nie może ona stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jeżeli bowiem w budynku została usytuowana budowla, która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu będą w tym przypadku podlegały zarówno budynek, jak i budowla. Zdaniem sądu niesłuszne jest stwierdzenie, że dopuszcza się w ten sposób do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla. O podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt, że bu-

dowla. Odmienne stanowisko zostało zaprezentowane w wyjaśnieniu Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 17 maja 2007 r., nr PL-833/35/07/IP/346, w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, Biul. Skarb. 2007, nr 3, s. 21 – wydany na podstawie informacji uzyskanych z Ministerstwa Infrastruktury. Zgodnie z tym pismem opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

dowla znajduje się „na powierzchni użytkowej budynku”. W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku budowli – jej wartość.

Dodajmy jeszcze, że skoro nie jest kwestionowane to, iż grunty podlegają opodatkowaniu (od powierzchni) również w części zajętej przez budynek czy budowlę, w budynku zaś opodatkowana jest powierzchnia użytkowa i nie ma przepisu ustawy podatkowej, który wyłączałby od opodatkowania powierzchnię budynku zajmowaną przez budowlę, to należy stwierdzić, że powierzchnia budynku (gruntu) podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, jakie rzeczy, przedmioty czy urządzenia na niej się znajdują. Oznacza to, że powierzchnia budynku zajęta przez budowlę podlega opodatkowaniu oraz że opodatkowaniu podlega również budowla znajdująca się wewnątrz budynku. Budynek i budowla to dwa odrębne przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co powoduje, że w określonych okolicznościach faktycznych opodatkowaniu może podlegać powierzchnia budynku i wartość umiejscowionej w nim budowli (zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 lipca 2010 r., I SA/GI 424/10, LEX nr 673191).

W kontekście powyższego należy zauważyć, że na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości trzeba rozstrzygnąć, czy w rozumieniu przytoczonej na wstępie definicji budynku jako obiektu budowlanego wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi chodzi o wszystkie instalacje i urządzenia techniczne znajdujące się w nim, czy też tylko takie, które są konstrukcyjnie związane z budynkiem. W mojej ocenie, z zakresu art. 3 pkt 1 lit. a pr. bud. wynika, że chodzi o urządzenia służące wyłącznie budynkowi, np. instalacją gazową, elektryczną, kanalizacyjną, wentylacyjną. Oznacza to, że nie wszystkie instalacje i urządzenia techniczne zlokalizowane w budynku wpisują się w zakres pojęcia budynku. Mogą istnieć instalacje i urządzenia techniczne konstrukcyjnie stanowiące część budynku, jak i instalacje i urządzenia techniczne wyłączone z konstrukcji budynku, które mogą stanowić samodzielną budowlę w rozumieniu ustawy podatkowej³⁰.

³⁰ L. Etel, K. Teszner, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń znajdujących się wewnątrz budynku stacji przekaźnikowej*, FK 2006, nr 5, s. 25–27.

W kontekście powyższego organ podatkowy powinien w pierwszej kolejności ustalić, czy instalacje i urządzenia znajdujące się w budynku stanowią jego część składową, czy też nie. Trzeba podkreślić, że „podatkowa” definicja budowli obejmuje m.in. urządzenia budowlane. Są one opodatkowane oddzielnie od obiektu budowlanego, którego użytkowanie zapewniają. Kwalifikując środki trwałe do poszczególnych kategorii przedmiotów opodatkowania, należy zatem ustalić, czy środki trwałe będące w posiadaniu podmiotu stanowią urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 pr. bud. Dopiero w przypadku stwierdzenia, że nie mamy do czynienia z urządzeniem budowlanym, należy rozważyć, czy mamy do czynienia z obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. Zasadne staje się wówczas analizowanie prawidłowego zakwalifikowania, zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, do kategorii budynków lub budowli. Natomiast w przypadku stwierdzenia, że mamy do czynienia z urządzeniem budowlanym, nie ma konieczności analizowania zdefiniowanego w art. 3 pkt 1 pr. bud. pojęcia obiektu budowlanego. Powodem tego jest brak odesłania w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego. Ustawodawca wskazał bowiem wprost na definicję urządzenia budowlanego zawartą w art. 3 pkt 9 pr. bud. Należy więc stwierdzić, iż wolą ustawodawcy każde urządzenie budowlane, w rozumieniu art. 3 pkt 9 pr. bud., stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zatem, jeśli urządzenie budowlane (budowla) jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega ono opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

7. Obiekty małej architektury

Dla pełnego wyjaśnienia pojęcia budowli należy jeszcze określić, co to są obiekty małej architektury. Definicja tego typu obiektów jest zawarta w art. 3 pkt 4 pr. bud. Zgodnie z nią przez obiekty małej architektury należy rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności: kultu religijnego (kapliczki, krzyże przydrożne, figury), posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej oraz obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku (piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki). Obiekty małej architektury nie podlegają opodatkowaniu, ponieważ nie są ani budowlami, ani też budynkami.

8. Jak ustalać, czy dany obiekt jest budowlą podlegającą opodatkowaniu?

Brak precyzyjnej definicji budowli w komentowanej ustawie prowadzi do powstawania licznych problemów interpretacyjnych.

Według mnie ustalenie, że dany obiekt jest budowlą, wymaga przeprowadzenia następującego postępowania:

- 1) najpierw należy stwierdzić, czy dany obiekt jest obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane; zgodnie z art. 3 pkt 1 pr. bud. przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury;
- 2) po ustaleniu, że jest to obiekt budowlany, należy stwierdzić, że nie jest to obiekt małej architektury;
- 3) następnie należy ustalić, czy obiekt budowlany ma cechy budynku określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 komentowanej ustawy (nie prawa budowlanego!) – jeżeli tak, to opodatkować go jako budynek;
- 4) jeżeli dany obiekt budowlany nie spełnia wszystkich wymogów z definicji budynku (np. nie ma fundamentów), należy uznać go za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przedstawiona wyżej definicja budowli zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych opiera się na pojęciu obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Należy podkreślić, że zasadnicze znaczenie przy definiowaniu budowli ma definicja obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego. Do tej definicji bowiem odsyła bezpośrednio ustawodawca w komentowanym przepisie. Tak więc, chcąc ustalić, czy dany obiekt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy stwierdzić, czy jest obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. Jeżeli jest, to należy przejść na grunt definicji budynku i budowli zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Definicje budynku i budowli z prawa budowlanego na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stosuje się jedynie pomocniczo; zasadnicze znaczenie mają definicje tych pojęć zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. I to na ich podstawie rozstrzygamy, czy dany

obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego jest budynkiem, czy też budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W zasadzie definicja budowli z prawa budowlanego pokrywa się z definicją zawartą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ale podstawę do rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących tego, co jest budowlą, stanowi oczywiście komentowany art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. W związku z tym wszystkie problemy dotyczące rozumienia pojęcia budowli należy rozstrzygać na podstawie tych dwóch aktów, tj. prawa budowlanego (definicja obiektu budowlanego) oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (definicja budowli i budynku). Nie jest to jednak w praktyce takie proste. Jak np. opodatkować wiatę, która jest obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego, ale nie jest budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych? Czy to jest budowlą? Według prawa budowlanego należałoby ją zakwalifikować jako tymczasowy obiekt budowlany (art. 3 pkt 5 pr. bud.). Na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest to wystarczające. Zasady opodatkowania wymagają zakwalifikowania tego obiektu jako budynku lub budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie jest to budynek (brak trwałego związku z gruntem i fundamentów). Czy zatem nie będzie podlegał opodatkowaniu? Jeżeli wiatka jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a nie jest budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., to – na podstawie definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 – jest budowlą. Każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych lub obiektem małej architektury (prawo budowlane) jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Rozumowanie takie, do którego się przychylam, prowadzi jednak do konieczności uznania za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych także tymczasowych budynków w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Wspomniany garaż-błaszak jest obiektem budowlanym, nie jest budynkiem, jest więc budowlą na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Klasyfikacja ta rzutuje bezpośrednio na zasady opodatkowania tego typu garaży. Jeżeli bowiem jest on związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, to będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tak jak budowle.

**9. Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych
i Katastru Ministerstwa Finansów z dnia 15 maja 2003 r.,
nr LK-727/MM/03, w sprawie zakresu przedmiotu
opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowle),
Biul. Skarb. 2003, nr 4, s. 19**

„W ustawie z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683) zamieszczono definicję budowli dla celów podatku od nieruchomości. Intencją tej nowelizacji było doprecyzowanie przepisów i wyeliminowanie występujących trudności interpretacyjnych. Definicja budowli, zgodnie z dotychczasową praktyką, odwołuje się do przepisów prawa budowlanego.

W definicji przyjęto, że budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zamieszczona w przepisach prawa budowlanego przykładowa lista budowli, na którą składają się, między innymi, wskazane w piśmie: zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, zasadniczo nie poszerza dotychczasowego zakresu pojęcia budowli podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Analogicznie, uznanie za budowle urządzeń budowlanych związanych z obiektem budowlanym, takich jak przykładowo wymienione w przepisach prawa budowlanego: przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym oczyszczania i gromadzenia ścieków, przejazdy, ogrodzenia, place postojowe, place pod śmietniki, nie powoduje zasadniczych zmian co do dotychczasowego zakresu przedmiotowego.

Wskazane w piśmie obiekty budowlane, przykładowo: rurociągi do uzdatniania wody z rzeki, zbiorniki, fundamenty pod urządzeniami, pod-

legały opodatkowaniu jako budowle podatkiem od nieruchomości także przed 1.1.2003 r.

Należy dodać, że ze względu na to, iż przepisy prawa budowlanego nie zawierają wyczerpującego katalogu budowli, w przypadku, gdy klasyfikacja danego obiektu budowlanego budzi wątpliwości, niezbędna może być dokumentacja budowlana, w której powinien być określony charakter obiektu budowlanego. Niekiedy konieczne jest zasięgnięcie opinii biegłego z zakresu prawa budowlanego. Organem, który decyduje o klasyfikacji konkretnych obiektów budowlanych, nie jest i nie może być Ministerstwo Finansów.

Rozszerzenie zakresu obiektów budowlanych uznawanych – zgodnie z obecnym stanem prawnym – za budowlę, jest natomiast następstwem nowej definicji budynku w przepisach o podatku od nieruchomości (obowiązującej od 1.1.2003 r.), która odwołuje się do przepisów prawa budowlanego, podobnie jak w przypadku definicji budowli. Zgodnie z definicją obowiązującą przed nowelizacją, budynkiem (zdefiniowanym jako obiekt budowlany umocowany w ziemi lub na ziemi, posiadający ściany lub słupy albo filary oraz pokrycie dachowe) były także takie obiekty budowlane, jak np. kontenerowe stacje transformatorowe niezwiązane trwale z gruntem. Takie obiekty, pod warunkiem, że są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, począwszy od 1 stycznia 2003 r., będą podlegały opodatkowaniu jako budowle, tzn. od wartości, a nie od powierzchni użytkowej, ponieważ nie spełniają one obowiązującej obecnie definicji budynku (brak trwałego związania z gruntem i posiadania fundamentów), natomiast są zgodne z definicją budowli.

Ministerstwo Finansów potwierdza prezentowane dotychczas stanowisko, że w rozumieniu przepisów o podatku od nieruchomości, instalacje znajdujące się wewnątrz budynku, takie jak np.: wodociągowa, kanalizacyjna, elektryczna, komputerowa, telefoniczna, telewizji kablowej wchodzi w skład budynku i nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu, bowiem podstawę opodatkowania budynku, stanowi jego powierzchnia użytkowa. Takie stanowisko jest także zgodne z przepisami prawa budowlanego, w których rozumieniu obiektem budowlanym jest m.in. budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Jedynie w przypadku, gdy w budynku umiejscowiona jest budowla stanowiąca odrębny obiekt

budowlany, z wyłączeniem instalacji, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegał odrębnie budynek i budowla.

Analogicznie w przypadku budowy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegać, zgodnie z przepisami prawa budowlanego, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami”.

10. Budynki, budowle i grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej

W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zawarta jest definicja gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wprowadzenie tej definicji od dłuższego czasu było postulowane w literaturze przedmiotu³¹. Do końca 2002 r. w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zdefiniowane były jedynie grunty związane z działalnością gospodarczą (art. 5 ust. 3). Na tej podstawie ustawodawca oparł główne założenia nowej definicji, obejmującej nie tylko grunty, ale również budynki i budowle. Zgodnie z nową definicją, wszystkie budynki, budowle i grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z dwoma wyjątkami, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, chyba że przedmiot opodatkowania nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Te wyjątki to budynki mieszkalne i zajęte pod nie grunty oraz grunty pod jeziorami i zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych. Jeżeli zatem np. budynek mieszkalny i związany z nim grunt są w posiadaniu przedsiębiorcy, to podlegają opodatkowaniu na takiej zasadzie, że budynek jest obciążony stawkami właściwymi dla innych budynków mieszkalnych, a grunt według stawek właściwych dla gruntów pozostałych. Grunty pod jeziorami i zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych mają ustaloną w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l. stawkę podatku.

Obok przedsiębiorcy w analizowanym przepisie wskazuje się na „inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą”. Są to podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które nie mają wpisu w Krajowym Re-

³¹ Zob. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998, s. 117 i n.

jeździe Sądowym lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej³². Formalnie więc nie są to przedsiębiorcy (nie mają wpisu), ale prowadzą działalność gospodarczą, co skutkuje tym, że na gruncie komentowanej ustawy mają status innego niż przedsiębiorca podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Przykładem mogą być jednostki budżetowe prowadzące działalność gospodarczą (np. żłobek gminny) lub zakłady budżetowe. Budynki, budowle i grunty tych podmiotów są traktowane identycznie jak przedsiębiorców. Są to nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a przez to podlegają opodatkowaniu najwyższymi stawkami.

Z przytoczonej definicji wynika, iż sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą) skutkuje tym, że budynek, budowla, grunt są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tak więc różnego rodzaju obiekty niewykorzystywane w danym momencie lub gdzie prowadzona jest innego rodzaju działalność niż gospodarcza (np. socjalna) należy uznać za związane z działalnością gospodarczą. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 6 czerwca 2006 r., I SA/Gd 481/05, LEX nr 512163, stwierdził, że tymczasowy brak wykorzystywania danego obiektu dla celów działalności gospodarczej nie uprawnia do przyjęcia, iż nie stanowi on nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zbliżonych kwestii dotyczył wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 marca 2006 r., I SA/Gd 49/04, niepubl., w którym stwierdzono, że podatnik zobowiązany był do opłacania podatku od budynków według stawek właściwych dla budynków związanych z działalnością gospodarczą za okres, w którym miał status przedsiębiorcy. O tym, czy podmiot był przedsiębiorcą, czy też nie, przesądzał wpis do rejestru przedsiębiorców. Sąd stwierdził ponadto, że budynki będące własnością przedsiębiorcy powinny podlegać opodatkowaniu stawkami przeznaczonymi dla budynków związanych z działalnością gospodarczą, niezależnie od ich faktycznego wykorzystania³³.

³² U. Eteł, *Wykorzystanie Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej w wymiarze podatku od nieruchomości*, PPLiFS 2010, nr 5.

³³ Jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej będą więc z zasady traktowane także budynki w posiadaniu przedsiębiorcy, który zawiesił jej wykonywanie; zob. R. Dowgier, *Zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej a opodatkowanie nieruchomości*, PPLiFS 2008, nr 12.

Należy zgodzić się w pełni z przytoczonymi poglądami sądów administracyjnych. W omawianej definicji nie ma warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, wystarczy sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę³⁴. Pewnego wyjaśnienia wymaga też wspomniane posiadanie. Nie może ono być odoszone tylko i wyłącznie do posiadania w rozumieniu art. 336 k.c. Również władający nieruchomością na podstawie innych tytułów prawnych, niż objęte zakresem przedmiotowym kodeksu cywilnego, jest posiadaczem w rozumieniu przyjętym na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W doktrynie wskazuje się, że w niektórych ustawach ustawodawca posługuje się tym terminem w celu oznaczenia władztwa ekonomicznego nad rzeczą, pozwalającego na korzystanie z niej bez względu na to, czy władztwo to jest wyrazem prawa (własności, użytkowania, dzierżawy), czy też nie jest z takim prawem związane. Taką ustawą jest właśnie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, w której używa się pojęcia „posiadanie” na określenie korzystania przez przedsiębiorcę bez względu na istnienie i rodzaj tytułu prawnego do władania nieruchomością. Sam fakt objęcia nieruchomości we władanie przez przedsiębiorcę powoduje, że staje się on jej posiadaczem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Tego typu posiadaczem jest zarówno przedsiębiorca mający prawo własności danej nieruchomości, jak też mający tę nieruchomość w trwałym zarządzie na podstawie ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 z późn. zm.), a także i ten, kto korzysta z nieruchomości sąsiada-właściciela bez jego wiedzy i zgody. Sam fakt wykorzystywania nieruchomości przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że to przedsiębiorca staje się posiadaczem tejże, a w związku z tym staje się ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ten rodzaj władztwa ekonomicznego nad nieruchomością nie przesądza o tym, kto będzie podatnikiem. Przedsiębiorca wykorzystujący grunty osoby fizycznej do prowadzenia działalności gospo-

³⁴ Sam fakt posiadania lokalu przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że budynek, budowla lub grunt są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Oznacza to, że nawet budynki niewykorzystywane przez przedsiębiorcę w danym momencie lub też wykorzystywane na inną działalność niż gospodarcza, z wyjątkiem budynków mieszkalnych, należy uznać za związane z działalnością gospodarczą (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 maja 2006 r., I SA/Bk 95/06, POP 2007, z. 6, poz. 89).