

**PODATKI
I OPŁATY LOKALNE
PODATEK ROLNY
PODATEK LEŚNY**

Komentarz

Paweł Borszowski, Klaudia Stelmaszczyk

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

**PODATKI
I OPŁATY LOKALNE
PODATEK ROLNY
PODATEK LEŚNY**

Komentarz

Paweł Borszowski, Klaudia Stelmaszczyk

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

Stan prawny na dzień 1 kwietnia 2016 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jerzy Matecki

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Rybczyńska

Łamanie

Andrzej Gudowski

Komentarze do poszczególnych artykułów napisali:

Paweł Borszowski, Klaudia Stelmaszczyk – wprowadzenie

Podatki i opłaty lokalne:

Paweł Borszowski – art. 1, art. 1a (z wyjątkiem art. 1a ust. 1 pkt 3a – tezy 37–41), art. 1b, art. 1c, art. 2–4, art. 5 (z wyjątkiem art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. d – teza 5), art. 6, art. 7 (z wyjątkiem art. 7 ust. 1 pkt 6 – teza 18), art. 7a–12b

Klaudia Stelmaszczyk – art. 1a ust. 1 pkt 3a (tezy 37–41), art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. d (teza 5), art. 7 ust. 1 pkt 6 (teza 18), art. 13–14, art. 17a, art. 17b, art. 18, art. 19, art. 20, art. 20a–20d, art. 21, art. 23

Paweł Borszowski, Klaudia Stelmaszczyk – art. 5 ust. 2–4 (tezy 16–18), art. 7 ust. 1 pkt 5 i 13 (tezy 17 i 31), art. 7 ust. 3 (teza 41), art. 15–17, art. 18a

Podatek rolny:

Paweł Borszowski – art. 1–3a, art. 4–6c, art. 12–13 (z wyjątkiem art. 12 ust. 1 pkt 11 – tezy 16–18), art. 13b–13f

Klaudia Stelmaszczyk – art. 3b, art. 7–11, art. 12 ust. 1 pkt 11 (tezy 16–18), art. 13a

Podatek leśny:

Paweł Borszowski – art. 1–7

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-8092-281-5

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	13
Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych	15
Rozdział 1. Przepisy ogólne	17
Art. 1. [Zakres regulacji].....	17
Art. 1a. [Definicje legalne]	22
Art. 1b. [Ulgi i zwolnienia podatkowe określone w odrębnych regulacjach].....	98
Art. 1c. [Właściwość organów podatkowych].....	109
Rozdział 2. Podatek od nieruchomości	111
Art. 2. [Przedmiot podatku od nieruchomości]	111
Art. 3. [Podatnicy podatku od nieruchomości].....	136
Art. 4. [Podstawa opodatkowania]	157
Art. 5. [Wysokość stawek podatku od nieruchomości].....	165
Art. 6. [Powstanie obowiązku podatkowego. Zobowiązanie podatkowe].....	185
Art. 7. [Zwolnienia od podatku].....	203
Rozdział 2a. Ewidencja podatkowa nieruchomości	267
Art. 7a. [Ewidencja nieruchomości na potrzeby wymiaru i poboru podatków]	267
Rozdział 3. Podatek od środków transportowych	270
Art. 8. [Przedmiot podatku od środków transportowych]	270

Art. 9.	[Podatnicy podatku od środków transportowych. Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe]	274
Art. 10.	[Wysokość stawek podatku od środków transportowych]	287
Art. 11.	[Zobowiązanie podatkowe].....	293
Art. 11a.	[Zwrot podatku od środków transportowych]	295
Art. 12.	[Zwolnienia od podatku od środków transportowych]	299
Art. 12a.	[Inne ulgi i zwolnienia od podatku od środków transportowych].....	307
Art. 12b.	[Przeliczenie stawek podatku od środków transportowych]	308
Rozdział 4. (uchylony)		310
Art. 13–14. (uchylone)		310
Rozdział 5. Opłaty lokalne.....		311
Art. 15.	[Opłata targowa]	311
Art. 16.	[Zwolnienie od opłaty targowej]	318
Art. 17.	[Opłata miejscowa i uzdrowskowa].....	319
Art. 17a.	[Przedmiot i podmioty opłaty reklamowej]	327
Art. 17b.	[Wysokość opłaty reklamowej].....	337
Art. 18.	(uchylony)	338
Art. 18a.	[Opłata od posiadania psów]	338
Art. 19.	[Uchwały podatkowe w zakresie opłat lokalnych]	343
Rozdział 6. Przepisy końcowe.....		354
Art. 20.	[Waloryzacja stawek podatków i opłat lokalnych]	354
Art. 20a.	[Obowiązywanie stawek podatkowych z roku poprzedniego].....	355
Art. 20b.	[Pomoc publiczna w uchwałach podatkowych]	358
Art. 20c.	[Pomoc <i>de minimis</i> w uchwałach podatkowych].....	359
Art. 20d.	[Delegacja ustawowa].....	360
Art. 21.	[Zastąpienie podatku drogowym podatkiem od środków transportowych].....	363
Art. 22.	[Deklaracja i płatność podatku w 1991 r.].....	364
Art. 23.	[Przepis derogacyjny]	364
Art. 24.	[Wejście w życie ustawy]	365
Załączniki (pominięte)		365

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym	367
Rozdział 1. Przepisy ogólne	369
Art. 1. [Przedmiot opodatkowania].....	369
Art. 2. [Pojęcie gospodarstwa rolnego i działalności rolniczej].....	379
Art. 3. [Pojęcie podatnika podatku rolnego].....	384
Art. 3a. [Wyłączenia podmiotowe].....	396
Art. 3b. [Zakres zadań sejmiku województwa].....	397
Rozdział 2. Zasady ustalania podatku	398
Art. 4. [Podstawa opodatkowania. Przeliczniki].....	398
Art. 5. [Delegacja ustawowa].....	409
Art. 6. [Wysokość podatku rolnego].....	409
Art. 6a. [Powstanie i wygaśnięcie obowiązku podatkowego. Zobowiązanie podatkowe].....	414
Art. 6b. [Fakultatywny tryb poboru podatku].....	423
Art. 6c. [Łączne zobowiązanie pieniężne].....	428
Rozdział 3. (uchylony)	433
Art. 7–11. (uchylone).....	433
Rozdział 4. Zwolnienia i ulgi podatkowe	435
Art. 12. [Zwolnienia od podatku rolnego].....	435
Art. 13. [Ulga inwestycyjna].....	472
Art. 13a. (uchylony).....	483
Art. 13b. [Ulga z tytułu położenia gruntów na terenach górskich i podgórskich].....	484
Art. 13c. [Ulga kłękowa].....	485
Art. 13d. [Tryb stosowania ulg i zwolnień. Zbieg praw do ulg i zwolnień].....	491
Art. 13e. [Zakres kompetencji rady gminy].....	492
Art. 13f. [Ulgi podatkowe jako pomoc publiczna].....	493
Rozdział 5. Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	494
Art. 14–15. (pominięto).....	494
Art. 16. [Zakres stosowania ulg w podatku gruntowym].....	494
Art. 17. [Równorzędność pojęć podatku gruntowego i rolnego].....	494
Art. 17a. [Zakres stosowania pojęcia podatnika podatku rolnego w odrębnych przepisach].....	495

Art. 18.	[Kompetencje Prezesa GUS w zakresie ogłoszenia przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych].....	495
Art. 19.	[Utrata mocy ustaw]	495
Art. 20.	[Wejście w życie ustawy]	495
Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym		497
Art. 1.	[Przedmiot opodatkowania].....	499
Art. 2.	[Definicja podatnika].....	506
Art. 3.	[Podstawa opodatkowania]	512
Art. 4.	[Wysokość podatku leśnego].....	513
Art. 5.	[Obowiązek podatkowy]	519
Art. 6.	[Powstanie zobowiązania podatkowego].....	522
Art. 6a.	[Łączne zobowiązanie pieniężne]	530
Art. 7.	[Zwolnienia od podatku leśnego].....	531
Art. 8–9.	(pominięto)	540
Art. 10.	(uchylony)	540
Art. 11.	[Zwolnienie z podatku prowadzących zakłady pracy chronionej i aktywności zawodowej – przepis przejściowy]	540
Art. 12.	[Ustalanie wysokości podatku leśnego w 2003 r.]...	540
Art. 13.	[Wejście w życie ustawy]	541
Bibliografia		543

Wykaz skrótów

Akty prawne

- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23)
- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- ord. pod. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- p.r.d. – ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1137 z późn. zm.)
- pr. bud./p.b. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290)
- pr. wod. – ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. – Prawo wodne (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 469 z późn. zm.)

- rozporządzenie – rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 542 z późn. zm.)
w sprawie ewidencji gruntów i budynków
- u.och.zab. – ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1446 z późn. zm.)
- u.p.l. – ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 374)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 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 z późn. zm.)
- u.p.r. – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1381 z późn. zm.)
- u.p.z.p. – ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 199 z późn. zm.)
- u.r.o.d. – ustawa z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 40 z późn. zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
- u.w.l. – ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1892)
- ustawa o lecznictwie uzdrowiskowym – ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 651 z późn. zm.)
uzdrowiskowym

Czasopisma i publikatory

Biul. RIO Szcz.	–	Biuletyn Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie
Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy
Dor. Pod.	–	Doradca Podatkowy
Dz. U.	–	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. Doln.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego
Dz. Urz. Lubus.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Lubuskiego
Dz. Urz. Małop.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Małopolskiego
Dz. Urz. Opol.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Opolskiego
Dz. Urz. Podk.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Podkarpackiego
Dz. Urz. Pomor.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Pomorskiego
Dz. Urz. UE	–	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
Dz. Urz. Wielk.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Wielkopolskiego
Dz. Urz. Zachod.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Zachodniopomorskiego
FK	–	Finanse Komunalne
GP	–	Gazeta Prawna
GSP-PO	–	Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
M.P.	–	Monitor Polski
Mon. Pod.	–	Monitor Podatkowy
NZS	–	Nowe Zeszyty Samorządowe
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSA	–	Orzecznictwo Sądów Administracyjnych
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OSS	–	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPLiFS	–	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy

Rzeczposp. PCD	–	Rzeczpospolita – Prawo co dnia
Rzeczposp. PiP	–	Rzeczpospolita – Prawo i Praktyka
S. Pod.	–	Serwis Podatkowy
ST	–	Samorząd Terytorialny
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

GUS	–	Główny Urząd Statystyczny
LEX	–	System Informacji Prawnej LEX
NSA	–	Naczelnny Sąd Administracyjny
PZD	–	Polski Związek Działkowców
RIO	–	Regionalna Izba Obrachunkowa
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
WSA	–	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wprowadzenie

Podatki i opłaty lokalne, a szczególnie podatek od nieruchomości, stanowią istotne źródło dochodów budżetu gminy. Dlatego też analiza konstrukcji tych danin publicznych staje się dla samorządów gminnych istotnym instrumentem realizowania przez nich polityki podatkowej. Oddany do rąk Czytelników *Komentarz* w sposób precyzyjny przedstawia konstrukcję prawną tych danin wraz z ukazaniem ich funkcjonowania w praktyce podatkowej, szczególnie w licznie przywoływanych i cytowanych wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Przeważająca część rozważań zawartych w publikacji dotyczy podatku od nieruchomości. Jest to uzasadnione nie tylko jego znaczeniem w konstruowaniu dochodów budżetu gminy, ale przede wszystkim licznymi wątpliwościami, jakie pojawiają się w praktyce podatkowej. Ustawodawca z racji charakteru prawnego podatku od nieruchomości, korzystając ze swej autonomii, wprowadza wiele definicji legalnych do jego konstrukcji. Autorzy poświęcili zatem szczególną uwagę analizie tych pojęć z wykorzystaniem licznego orzecznictwa podatkowego.

Warto podkreślić, że w komentarzu poddano analizie zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz w ustawie o podatku rolnym i w ustawie o podatku leśnym, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Jeżeli chodzi o zmiany wprowadzone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, szczególną uwagę autorzy poświęcili zmianie de-

finicji legalnej gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i konsekwencjami tej zmiany dla praktyki podatkowej. Istotne zmiany dotyczą również konstrukcji podatnika podatku od nieruchomości, stawek tego podatku czy też zwolnień ustawowych. Nie można także pominąć zmian dotyczących art. 6 u.p.o.l., które mają „wymiar upraszczający”, jak również zmian w konstrukcji zwolnień ustawowych. Istotne są również nowe regulacje w zakresie opłat lokalnych, tj. wprowadzenie fakultatywności tych opłat, jak również wprowadzenie opłaty reklamowej.

W przypadku regulacji wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2016 r. w ustawie o podatku rolnym i w ustawie o podatku leśnym autorzy poświęcili szczególną uwagę zmianom dotyczącym sformułowania zakresu opodatkowania w podatku rolnym, podstawy opodatkowania w podatku rolnym, zmianom w zakresie zwolnień ustawowych w podatku rolnym i ulgi „klęskowej” oraz w zakresie obniżenia stawki podatku leśnego. W obu tych podatkach autorzy zwrócili uwagę również na wprowadzenie „regulacji upraszczających”, będących konsekwencją odpowiednich zmian dokonanych w zakresie podatku od nieruchomości.

*Paweł Borszowski
Klaudia Stelmaszyk*

Ustawa

z dnia 12 stycznia 1991 r.

o podatkach i opłatach lokalnych¹

(tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849; zm.: Dz. U. z 2015 r. poz. 528, poz. 699, poz. 774, poz. 1045, poz. 1283, poz. 1777, poz. 1890)

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. [Zakres regulacji]

Ustawa normuje:

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

Zakres normatywnego pojęcia podatków i opłat lokalnych

1. Zakres normatywnego pojęcia podatków i opłat lokalnych, a więc także kształt przepisu art. 1 ustawy, podlegał pewnym modyfikacjom. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawodawca w art. 1 – w obecnym kształcie – nie używa wyrażenia wskazującego na pojęcie podatków i opłat lokalnych, jednakże to pojęcie wynika z samego tytułu ustawy, który zgodnie z § 16 w związku z § 19 rozporządzenia Prezesa

Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 283) zawiera ogólne opisowe określenie przedmiotu ustawy. W tekście pierwotnym ustawy (Dz. U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31) aż do 1 stycznia 2003 r. ustawodawca posługiwał się kategorią obowiązku podatkowego, a jednocześnie używał wyrażenia definiującego opłaty lokalne. Zgodnie z tym przepisem ustawa określała obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów oraz opłatach lokalnych: targowej, miejscowej i administracyjnej. Wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2003 r. takiego kształtu normatywnego przepisu art. 1 u.p.o.l., w którym ustawodawca nie używa wyrażenia definiującego podatki i opłaty lokalne, lecz wymienia ich zakres (co z pewnymi modyfikacjami obowiązuje także w obecnym kształcie prawnym), nie ma znaczenia dla praktyki podatkowej. W szczególności nie oznacza, że w obecnym stanie prawnym (a także z dniem 1 stycznia 2003 r.) w art. 1 u.p.o.l. w katalogu wymienionych podatków i opłat zawarł prawodawca także te, które nie mają charakteru podatków i opłat lokalnych. Ponadto, skoro ustawodawca używa pojęcia podatków i opłat, powstaje pytanie, czy istotnie normodawca przestrzega wymogów konstrukcji normatywnej charakterystycznej dla podatków i opłat?

Wydaje się, że tego założenia ustawodawcy nie udało się zrealizować w pełni, gdyż – jak słusznie się podkreśla w doktrynie – opłata targowa, pomimo że ma określenie wskazujące na opłatę jako daninę, nie wykazuje cech opłaty, lecz podatku. Brak tu bowiem odpłatności charakterystycznej dla opłaty (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 619–620). Opłata targowa mieści się więc w zakresie pojęcia podatku. Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) podatkiem jest bowiem publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Opłatę targową należy więc kwalifikować jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz gmin. Problem odpłatności opłat lokalnych zdaje się mieć większy zakres. Trudności napotyka bowiem poszukiwanie cechy odpłatności w przy-

padku pozostałych opłat lokalnych, jak również co do nowego rozwiązania normatywnego, jakie ustawodawca serwuje w zakresie opłaty reklamowej.

Komentowany art. 1 u.p.o.l. w obecnym kształcie normatywnym wymienia więc świadczenia, kwalifikując je do obszaru podatków lokalnych i opłat lokalnych, pomimo że nie używa tego wyrażenia we wskazanym przepisie. Potwierdzeniem tego jest także art. 1c u.p.o.l., który przy określeniu organu właściwego w sprawach podatków i opłat również nie używa sformułowań wskazujących na podatki i opłaty „lokalne”, lecz posługuje się wyrażeniem podatków i opłat „unormowanych w niniejszej ustawie”.

Unikanie pojęcia podatków i zastępowanie ich pojęciem opłat ma wymiar psychologiczny (J. Gliniecka, *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych* (w:) *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 167; zob. również w kwestii braku cechy odpłatności P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna* (w:) *Prawo i administracja dla regionu*, nr 2, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskal, Wałbrzych 2015). Pojawia się jednak problem oceny takiego podejścia normodawcy. Do rozważenia pozostaje zatem kwestia potencjalnych korzyści, które prawodawca osiągnie poprzez preferowanie pojęcia opłat dla „konstrukcyjnych podatków” i jednocześnie negatywnych skutków, jakie to spowoduje w zakresie lansowanego pojęcia systemu danin publicznych.

Jeżeli chodzi o zakres podatków i opłat lokalnych, to od 1 stycznia 2003 r. zmienił się on czterokrotnie. Na mocy art. 54 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 651 z późn. zm.) z dniem 2 października 2005 r. do art. 1 dodano pkt 5a określający opłatę uzdrowiskową. Z dniem 1 stycznia 2007 r. uchylono art. 1 pkt 6, czyli przepis dotyczący opłaty administracyjnej na mocy art. 13 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 783 z późn. zm.).

Na podstawie art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828) uchylono przepis art. 1 pkt 3 dotyczący podatku od posiadania psów, wprowadzając w art. 1 pkt 7 opłatę od posiadania psów zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy. Na mocy ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu (Dz. U. poz. 774) z dniem 11 września 2015 r. wprowadzono nową opłatę publicznoprawną, tj. opłatę reklamową jako narzędzie zmierzające do porządkowania przestrzeni publicznej.

Nie tylko w literaturze przedmiotu, ale także w praktyce podatkowej, pojawiają się stosunkowo często określenia wskazujące na podatki samorządowe. Warto zatem wyjaśnić relację pomiędzy pojęciem podatków lokalnych a pojęciem podatków samorządowych.

Podatki lokalne a podatki samorządowe

2. W praktyce podatkowej używa się wyrażenia „podatki samorządowe” (przykładem takiej praktyki może być wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 marca 2007 r., I SA/Po 90/07, LEX nr 340167). Wyrok ten dotyczy poprzedniego stanu prawnego, gdzie ustawodawca wprowadzał konstrukcję podatku od posiadania psów, niemniej ma bezpośrednie odniesienie do poruszanej problematyki. Pojęcie podatki samorządowe jest również przyjmowane przez doktrynę (E. Ruśkowski, *Komentarz do art. 5 (w:) Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013, s. 68).

Sformułowanie to nie jest pojęciem normatywnym. Nie posługuje się nim bowiem ustawodawca w komentowanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ani w ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 513 z późn. zm.) czy też w ustawie z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1515 z późn. zm.). Określenie „podatki samorządowe” jest więc pojęciem wykorzystywanym do opisanego podatków lokalnych, ale ma zakres szerszy, ponieważ

obejmuje także inne podatki, które stanowią dochód samorządu gminnego, ale jednocześnie takie podatki, w ramach których organy samorządu gminnego mają pewien wpływ na kształtowanie ich konstrukcji normatywnej. Chodzi tu o podatek rolny uregulowany ustawą z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1381 z późn. zm.) oraz podatek leśny uregulowany ustawą z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 465 z późn. zm.).

Pojęcie „podatki samorządowe” jest więc określeniem szerszym niż termin „podatki lokalne”. Istotę tego pojęcia wyznaczają następujące cechy:

- 1) bezpośredni wpływ tych podatków na dochody gminy,
- 2) udział organów gminy w kształtowaniu ich konstrukcji normatywnej.

Wypada jednak podkreślić posługiwanie się przez ustawodawcę sformulowaniem „podatki lokalne”, co potwierdza także ustawodawca w Konstytucji RP (ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), gdzie w przepisie art. 168 stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Dlatego też słusznie postuluje się w literaturze wprowadzenie jednego pojęcia obejmującego wszystkie podatki lokalne (samorządowe), ponieważ obecne wyodrębnienie w komentowanej ustawie podatków i opłat lokalnych jest oparte wyłącznie na kryterium formalnym, czyli ujęciu w ustawie o tej nazwie (G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych* (w:) L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008, wyd. na płycie CD).

Nie można również pominąć tych podatków, które zostały zakwalifikowane do dochodów samorządu gminnego, jednakże normodawca nie przyznał kompetencji organom do kształtowania ich konstrukcji normatywnej. Chodzi tu o podatek od czynności cywilnoprawnych (uregulowany ustawą z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności

cywilnoprawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626 z późn. zm.), podatek od spadków i darowizn (uregulowany ustawą z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 86 z późn. zm.) czy podatek dochodowy uiszczany w formie karty podatkowej uregulowany ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.). Posługiwanie się w stosunku do tych podatków pojęciem „podatki samorządowe” akcentuje wyłącznie ich bezpośredni wpływ na dochody gminy, co ma, jak się zdaje, przesądzające znaczenie. Niemniej jednak z uwagi na przyjęty w komentarzu pogląd, brak w tym przypadku drugiej cechy, tj. wpływu organów gminy na kształtowanie ich konstrukcji normatywnej.

Art. 1a. [Definicje legalne]**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 zastrzeżeniem ust. 2a;
- 3a) reklama, tablica reklamowa, urządzenie reklamowe, szyld – odpowiednio reklamę, tablicę reklamową, urządzenie reklamowe, szyld w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2015 r. poz. 199, 443 i 774);

- 4) działalność gospodarcza – działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584, z późn. zm.), 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) działalności, o której mowa w art. 3 pkt 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584 i 699).
- 2a. Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:
- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
 - 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;

3) **budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.**

3. Przez użyte w ustawie określenia:

1) **użytki rolne,**

2) **lasy,**

3) **nieużytki,**

4) **użytki ekologiczne,**

5) **grunty zadrzewione i zakrzewione,**

6) **(uchylony),**

7) **grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, ;**

8) **grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi**

– rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków.

Istota i zakres słownika definicji legalnych

1. W art. 1a u.p.o.l. ustawodawca zamieszcza słownik definicji legalnych, czyli katalog pojęć, co do których wskazuje na sposób ich rozumienia w całej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Na szczególne podkreślenie zasługuje zamieszczenie tego słownika w art. 1a u.p.o.l., a więc niejako w uzupełnieniu do przepisu art. 1 konstruującego zakres podatków i opłat lokalnych. Jednoznaczne powiązanie definicji legalnych z zakresem podatków i opłat uregulowanych w ustawie podnosi niewątpliwie rangę tej regulacji, chociaż wprowadzone definicje nie mają zastosowania do wszystkich uregulowanych danin publicznych. W szczególności ustawodawca nie zdecydował się na zdefiniowanie określeń używanych w podatku od środków transportowych. Korzystanie w tym zakresie z przepisów ustawy – Prawo o ruchu drogowym w drodze wykładni systemowej akcentuje także orzecznictwo. W wyroku NSA z dnia 14 listopada 2003 r. (III SA 2670/02, LEX nr 162446) przyjęto, że „wobec braku odmiennych definicji pojęć samochodu i dopuszczalnej masy

całkowitej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych należy w drodze wykładni systemowej przyjąć, że podane w ustawie – Prawo o ruchu drogowym definicje mają zastosowanie również do określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od środków transportowych”. Braku zdefiniowania terminów służących do tworzenia zakresu przedmiotu opodatkowania w podatku od środków transportowych nie należy oceniać negatywnie. Ustawodawca podatkowy nie zawsze powinien korzystać ze swej autonomii w takim zakresie, aby tworzyć definicje pojęć występujących także w innych aktach prawnych. Dla praktyki niezwykle istotne jest takie tworzenie konstrukcji prawnopodatkowych w sposób autonomiczny, aby zachować także wartość jedności systemu prawa (R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Prz. Pod. 2003, nr 10; zob. także A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, PiP 1998, z. 12; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, Prz. Pod. 2006, nr 7, s. 5–10).

2. Jeżeli chodzi o pewną systematykę pojęć definiowanych w art. 1a u.p.o.l., ustawodawca wymienia je w takiej kolejności, w jakiej mają znaczenie dla tworzenia zakresu przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. W pierwszej kolejności definiuje więc pojęcie budynku i budowli, a następnie pojęcie gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które ma znaczenie nie tylko dla przedmiotu opodatkowania, ale przede wszystkim dla stosowania stawek podatkowych.

Na mocy art. 4 pkt 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu (Dz. U. poz. 774) dodano definicje reklamy, tablicy reklamowej, urządzenia reklamowego oraz szyldu, które to pojęcia służą do określenia zakresu obowiązku opłaty reklamowej. Tym samym ustawodawca odchodzi nieco od przyjętej systematyki, formułując określenia niezbędne dla funkcjonowania opłaty reklamowej.

Dalsze definicje służą już doprecyzowaniu zakresu przedmiotu opodatkowania, ale także innych elementów konstrukcji prawnej podatku od

nieruchomości, jak choćby działalność gospodarcza, która ma wpływ zarówno na zakres przedmiotowy, jak i na stawki podatkowe i zwolnienia. Z kolei definicja powierzchni użytkowej budynku lub jego części będzie miała znaczenie dla podstawy opodatkowania.

Z dniem 1 stycznia 2007 r. na mocy art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828) dodano przepis art. 1a ust. 3, oznaczając poszczególne kategorie gruntów, i odnosząc to jednocześnie do oznaczenia w ewidencji gruntów i budynków. Przepis ten ma znaczenie nie tylko dla zakresu przedmiotu opodatkowania, ale także dla zwolnień ustawowych określonych w art. 7 u.p.o.l., co jednocześnie stanowi doprecyzowanie zakresu przedmiotu opodatkowania.

Formułując pewne ogólne uwagi co do zakresu definicji legalnych, należy zauważyć, że ustawodawca, tworząc omawiane definicje, odnosi się w niektórych przypadkach do przepisów prawa budowlanego, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej czy też ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 199 z późn. zm.).

Budynek w ujęciu podatkowym

3. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. **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.** Taki kształt definicji oznacza, że pomimo odniesienia się do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290) ustawodawca tworzy podatkowe pojęcie budynku. Potwierdza to również wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 maja 2012 r. (I SA/Ke 172/12, LEX nr 1170250), gdzie przyjęto, że „1. Definicje budynku i budowli z prawa budowlanego na gruncie u.p.o.l. stosuje się jedynie pomocniczo, gdyż zasadnicze znaczenie mają definicje tych pojęć zawarte w u.p.o.l. i to na ich podstawie rozstrzygamy, czy dany obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego jest budynkiem, czy też budowlą w rozumieniu u.p.o.l.”

Normodawca „przejmuje” na użytek podatkowy znaczenie obiektu budowlanego wprost z ustawy – Prawo budowlane, jednakże w dalszej części definicji wprowadza elementy pojęcia budynku bez odniesienia do wskazanej ustawy, tj. trwale związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentu i dachu. W orzecznictwie podatkowym wskazuje się również na konieczność ustalania pojęcia obiektu budowlanego na podstawie przepisów prawa budowlanego. W wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 6 kwietnia 2011 r. (I SA/Bd 117/11, LEX nr 1100255), przyjęto więc, że „Pojęcie «obiekt budowlany» należy rozumieć zgodnie z jego definicją zawartą w ustawie z 1994 r. – Prawo budowlane. U.p.o.l. odsyła do definicji obiektu budowlanego zawartej w tych przepisach. Ma to swoje następstwa przy ustalaniu rzeczy podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Taka regulacja prowadzi do podkreślenia **zakresu odesłania**. Warto przywołać zatem orzeczenie wskazujące na zakres odesłania, które dotyczy definicji budowli, jednakże powinno mieć tu także zastosowanie. Chodzi o wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 marca 2009 r. (I SA/Wr 1356/08, LEX nr 506327), w którym przyjęto, 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 kończy się «granica» odesłania”.

4. Należy zaznaczyć, że definicja „podatkowa” budynku pokrywa się z określeniem budynku z przepisu art. 3 pkt 2 pr. bud., gdzie jako budynek ustawodawca nakazuje rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach. Skoro więc definicja budynku w ujęciu podatkowym pokrywa się z jej ujęciem „budowlanym”, powstaje pytanie, dlaczego ustawodawca podatkowy nie odniósł się wprost w całym zakresie tej definicji do przepisów ustawy – Prawo budowlane. Takie rozwiązanie normatywne, w którym ustawodawca w sposób asekuracyjny korzysta z rozwiązań ustawy – Prawo budowlane, jest uzasadnione znaczeniem, jakie ma budynek dla kształ-

towania się zakresu przedmiotu opodatkowania, a w związku z tym rolą art. 217 Konstytucji RP. Ustawodawca podatkowy korzysta więc ze swej autonomii w pewnym stopniu, odnosząc się przy „substancji” budynku (obiekcie budowlanym) do przepisów ustawy właściwej dla stosunków prawnych regulowanych prawem budowlanym, a jednocześnie nakazuje ustalać treść pozostałych elementów pojęcia z uwagi na ich określenie w ustawie podatkowej. Ponadto prawodawca celowo nie odnosi się do całego pojęcia budynku w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane, ponieważ powstałby wówczas problem zastosowania definicji budynku mieszkalnego jednorodzinnego, które to pojęcie wprowadza się w przepisie art. 3 pkt 2a pr. bud.

O ile jednak można zrozumieć postawę ustawodawcy podatkowego, który zasadnie „nie wychyla się” z tworzeniem definicji oderwanych od „rzeczywistości budowlanej”, to jednak taki kształt definicji prowadzi do pytania o sens jej tworzenia. Być może lepszym rozwiązaniem byłoby inne sformułowanie odesłania. Formułując definicję legalną, należy bowiem znacznie bardziej przeanalizować skutki jej wprowadzenia nie tylko dla danego obszaru regulacji prawnej, lecz także dla szerszego zakresu regulacji przynależnych do systemu prawnego.

- 5. W zakresie kryterium obiektu budowlanego** ustawodawca odsyła do przepisów ustawy – Prawo budowlane. Przy czym pojęcie obiektu budowlanego uległo pewnej modyfikacji z dniem 28 czerwca 2015 r. na mocy art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443). Zgodnie z obowiązującą do dnia 27 czerwca 2015 r. regulacją art. 3 pkt 1 pr. bud. przez pojęcie obiektu budowlanego należało rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Stąd też w obszarze ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pojęcie budynku należało rozumieć jako budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Warto przy tym nadmienić, że w przepisach ustawy – Prawo budowlane w określeniu obiektu budowlanego – zarówno w poprzedniej regulacji, jak i obecnej – obok budynku ustawodawca zawarł także budowlę oraz obiekt małej architektury. Przy czym obiekty małej architektury nie tworzą zakresu przedmiotu opodatkowania w podatku od nieru-

chomości, nie podlegają więc opodatkowaniu tym podatkiem. W konkretnym przypadku rozstrzygnięcie, czy mamy do czynienia z obiektem budowlanym będącym budynkiem czy też obiektem małej architektury, nie może opierać się wyłącznie na zastosowaniu kryterium wielkości. W przepisie art. 3 pkt 4 pr. bud. ustawodawca przyjął, że przez pojęcie obiektu małej architektury należy rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności: a) kultu religijnego, takie jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, takie jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki. Jednakże – jak słusznie przyjmuje się w praktyce – chodzi tu także o pewne funkcjonalne znaczenie danego obiektu (pismo z dnia 2 czerwca 2006 r. Urzędu Miasta w Lublinie, Fn.III.3110/Np/2809/2006, www.mofnet.gov.pl). Dlatego też – jak przyjęto w przywołanym piśmie – mogą mieć charakter budynku kabiny telefoniczne i półkabiny, jeżeli można w nich wyszczególnić wszystkie elementy pojęcia budynku. Wydaje się, że z uwagi na wskazanie przykładowych „postaci” obiektów małej architektury, w orzecznictwie podatkowym nie podejmuje się zbyt często definiowania tych obiektów budowlanych, jak również ich przykładów. Jest to również konsekwencja wyłączenia obiektów małej architektury z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przykładem orzeczenia, gdzie sąd wypowiedział się w kwestii kwalifikacji danego obiektu jako niespełniającego zakresu pojęciowego obiektu małej architektury, jest wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r. (I SA/OI 911/14, LEX nr 1611242), w którym sąd zasadnie uznał, że „hala namiotowa nie stanowi budynku ani obiektu małej architektury w rozumieniu p.b.” Z kolei pewne odniesienie do istoty tego pojęcia wskazuje NSA w wyroku z dnia 15 października 2014 r. (I FSK 1115/13, GP 2014, nr 201, s. 2), gdzie przyjęto, że „wznoszenie obiektów małej architektury nie powoduje, że teren rekreacyjno-wypoczynkowy staje się zabudowany”.

Pojęcie obiektu budowlanego uległo zmianie na mocy ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443) z dniem 28 czerwca 2015 r. Zmiana ta polega nie tylko na wprowadzeniu nowego brzmienia przepisu określającego pojęcie obiektu budowlanego, lecz również na zmianie kształtu

definicji w sensie sposobu regulacji. Zgodnie zatem z przepisem art. 3 pkt 1 pr. bud. wprowadzono pojęcie obiektu budowlanego, poprzez który należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W obecnym kształcie definicji normodawca zrezygnował z oddzielnego kwalifikowania poszczególnych obiektów budowlanych poprzez ich powiązanie z instalacjami i urządzeniami technicznymi w przypadku budynku czy też instalacjami i urządzeniami w przypadku budowli, gdzie dodatkowo wskazywano na funkcjonalne połączenie elementów w sensie całości techniczno-użytkowej. W poprzednim stanie prawnym w przypadku obiektów małej architektury zrezygnowano z powiązania z instalacjami i urządzeniami, niezależnie od tego, czy były to urządzenia techniczne.

Analizując pojęcie obiektu budowlanego w obecnym kształcie normatywnym, należy zatem zarówno w przypadku budynków, jak i pozostałych obiektów budowlanych, a zatem budowli i obiektów małej architektury, uwzględnić również instalacje. Przy czym dobrze się stało, że normodawca doprecyzował zakres tych instalacji od strony funkcjonalnej, a zatem chodzi wyłącznie o instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie każda więc instalacja będzie mogła być kwalifikowana wraz z budynkiem, budowlą czy obiektem małej architektury do zakresu pojęciowego obiektu budowlanego. Chodzi bowiem wyłącznie o takie instalacje, które zapewniają możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można zatem w obszarze pojęcia obiektu budowlanego kwalifikować takich instalacji, które po pierwsze nie zapewniają możliwości użytkowania obiektu, po drugie zapewniają możliwość użytkowania obiektu, jednakże niezgodnie z jego przeznaczeniem. W praktyce mogą zatem powstać trudności interpretacyjne, szczególnie wówczas, gdy chodzi o te instalacje, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu, jednakże niezgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawodawca używa bowiem pojęć, które wyrażają pewną relację do użytkowania obiektu budowlanego, nie wskazując na „bieżące” użycie danej instalacji do jego użytkowania. Wymaga to zatem precyzji w ustaleniu funkcji danej instalacji

przez organy podatkowe. Ponadto należy zwrócić uwagę, aby funkcja instalacji odpowiadała konkretnemu rodzajowi obiektu budowlanego. Chodzi zatem przykładowo o takie instalacje, które zapewniają możliwość użytkowania danego budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Teoretycznie nie można wykluczyć takiego przypadku, gdy instalacja będzie mogła zapewniać możliwość użytkowania nie tylko budynku, ale również innych obiektów budowlanych. W takim przypadku będzie można ją kwalifikować do obszaru pojęciowego budynku czy też innego obiektu budowlanego.

Nowością jest wprowadzenie dodatkowego wymogu dotyczącego użycia wyrobów budowlanych. A zatem obiektem budowlanym może być jedynie taki budynek, budowla czy też obiekt małej architektury, który został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Wydaje się przy tym, że ustawodawca nie wprowadził takiego wymogu, poprzez który należałoby przyjąć, iż obiektem budowlanym będzie taki budynek, budowla czy też obiekt małej architektury, który został wzniesiony wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych. Spełnienie tego wymogu można zatem przyjąć również w przypadku, gdy obiekt budowlany został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych oraz przy użyciu innych „wyrobów”.

6. Odniesienie się przez ustawodawcę podatkowego przy definiowaniu budynku do kryterium obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane w praktyce podatkowej wywołało dyskusję w kwestii zakresu odniesienia. Chodzi więc o rozstrzygnięcie zasadniczego problemu, czy przy ustalaniu pojęcia budynku można sięgać wyłącznie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, czy też należy zakres tego odwołania rozumieć szerzej, uwzględniając także przepisy wykonawcze do tej ustawy. Problem ten jest niezwykle istotny, gdyż dotyczy ustalenia pojęć „dookreślających” budynek, jak choćby budynek mieszkalny czy budynek letniskowy. W początkowym okresie w orzecznictwie wskazywano na pełny zakres odesłania. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 22 czerwca 2005 r. (III SA/Wa 916/05, LEX nr 176682) przyjął, że „odesłanie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów prawa budowlanego nie jest ograniczone do ustawy – Prawo budowlane, obejmując swym zakre-

sem również przepisy wykonawcze”. W późniejszym okresie zawężano jednak zakres odesłania wyłącznie do przepisów ustawy – Prawo budowlane. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 22 lipca 2009 r. (I SA/Sz 348/09, LEX nr 552518) stwierdził, że „wykładnia przepisów art. 1a ust. 1 pkt 1 i art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. wskazuje, że zakres odesłania do przepisów ustawy – Prawo budowlane pozwala tylko na określenie, czy dany obiekt jest budynkiem, natomiast jego charakter (np. mieszkalny) powinien zostać określony w postępowaniu podatkowym w oparciu o wszystkie dopuszczalne prawnie dowody”. Podobnie przyjął NSA w wyroku z dnia 23 lipca 2009 r. (II FSK 995/08, LEX nr 552683), stwierdzając, że „Definiując pojęcie «budynek» dla celów stwierdzenia istnienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, nie ma potrzeby odwoływać się do przepisów wykonawczych do ustawy z 1994 r. – Prawo budowlane, skoro ustawa ta zawiera identyczną definicję tego obiektu budowlanego jak ustawa podatkowa. Definicja ta, odwołując się do pojęć z innej gałęzi prawa, odnosi się jedynie do pojęcia budynku, a nie szerzej – do pojęcia budynku mieszkalnego (takiego pojęcia w tym przepisie nie zdefiniowano)”. Należy jednocześnie wskazać wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 marca 2010 r. (I SA/Gd 856/09, LEX nr 577704), w którym przyjęto, że „Skoro od dnia 1 stycznia 2003 r. u.p.o.l. odwołuje się do pojęcia budynku ustalonego na gruncie prawa budowlanego, to odesłanie to ma charakter pełny, a nie wybiórczy. Dotyczy więc zarówno ogólnej definicji budynku, jak i poszczególnych kategorii budynków. Zatem o tym, czy zakwalifikować budynek do kategorii mieszkalnych czy też pozostałych przesądzają kryteria prawne, przyjęte w Prawie budowlanym”.

W kwestii zakresu odesłania wypowiedział się również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71), stwierdzając, że należy je traktować jako „odesłanie do przepisów u.p.b. [ustawy – Prawo budowlane], a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym”.

Problem zakresu odesłania jest dla praktyki podatkowej niezwykle istotny. Organy podatkowe, a także podatnicy powinni mieć pewność

co do tego, w jakim zakresie należy korzystać z przepisów regulujących stosunki prawne w obrębie prawa budowlanego. Kwestię tę przesądza już sama Konstytucja RP, a ściślej przepis art. 217, który przy określaniu przedmiotu opodatkowania nakazuje zachować tryb ustawy. Skoro więc budynek wyznacza zakres przedmiotu opodatkowania, nie można wówczas sięgać do przepisów wykonawczych do ustawy – Prawo budowlane.

Cechy budynku (elementy pojęcia budynku)

7. Poza kryterium obiektu budowlanego wprowadza się w definicji budynku pewne cechy – elementy, których łączne występowanie świadczy o istnieniu budynku w konkretnym przypadku. Te cechy to trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie fundamentu i dachu. Sformułowanie wskazujące na cechy budynku pojawia się w orzecznictwie podatkowym. Znaczenie tych cech, jako przesądzających o kwalifikacji danego obiektu budowlanego jako budynku, potwierdził m.in. WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 12 listopada 2013 r. (I SA/Bd 793/13, LEX nr 1403017), eliminując tym samym zastosowanie przy tej ocenie złego stanu technicznego budynku. Wojewódzki Sąd Administracyjny przyjął więc, że „braku w obiekcie budowlanym elementów niezbędnych do uznania go za budynek nie można utożsamiać ze złym stanem technicznym budynku. Obiekt budowlany pozostaje budynkiem w rozumieniu przepisów ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych nawet wówczas, gdy ze względów technicznych, prawnych czy faktycznych, nie jest i nie może być wykorzystywany, w tym zgodnie z jego przeznaczeniem”.
8. **Cecha trwałego związania z gruntem** wymaga ustalenia w toku prowadzonego postępowania podatkowego charakteru powiązania konkretnego obiektu budowlanego z gruntem. Chodzi bowiem o **takie związanie, które ma charakter trwałe**. Jedynie obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, może być uznany za budynek w ujęciu podatkowym. Brak bowiem tej cechy może przesądzać, że obiekt budowlany jest budowlą. W wyroku WSA w Krakowie z dnia 27 stycznia 2009 r. (I SA/Kr 1532/08, LEX nr 511342) przyjęto więc, że „obiekty bu-

dowlane, które nie są trwale związane z gruntem, mogą być na gruncie ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jedynie budynkami”. Przy czym przenośny pawilon handlowy nie może być uznany za budynek w ujęciu przepisów podatkowych (wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Łd 987/09, LEX nr 550061).

Ustawodawca podatkowy nie określa, na czym polega trwale związanie budynku z gruntem. Słusznie więc wskazuje się w orzecznictwie podatkowym, że przez wykładnię systemową należy odwołać się do pojmowania trwałego związku budynku z gruntem w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, w których budynek trwale związany z gruntem jest częścią składową tego gruntu w rozumieniu art. 48 k.c. (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 marca 2006 r., I SA/Bd 26/06, LEX nr 521525). Wojewódzki Sąd Administracyjny w przywołanym wyroku zdefiniował więc cechę trwałego związania z gruntem, wskazując, że „za trwale związany z gruntem budynek można uznać tylko taki, który spełnia dwa warunki: nie można go od gruntu oderwać bez jego uszkodzenia, nie jest obiektem wzniesionym do tzw. przemijającego użytku”. Ustalenie więc w konkretnym przypadku, jakie konsekwencje dla budynku – dla jego konstrukcji mogłoby spowodować „oderwanie” od gruntu, jest niezbędne do zbadania, czy związanie gruntu z tym budynkiem ma charakter trwały.

Odniesienie do cywilnoprawnego rozumienia trwałego związku budynku z gruntem potwierdza także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 18 września 2008 r. (I SA/Ol 294/08, LEX nr 461225), przyjmując, że „budynek w rozumieniu u.p.o.l. 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 u.p.o.l.”

Akcentowanie znaczenia konstrukcji budynku dla oceny cechy jego trwałego związania z gruntem jest charakterystyczne dla nowszego orzecznictwa podatkowego. Warto w tym zakresie przywołać wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2014 r. (II FSK 895/12, LEX nr 1485456), gdzie uznano zasad-

nie, że „1. Trwałość połączenia budynku z gruntem musi być oceniana jako kwestia faktu. Decyduje o tym konstrukcja techniczna budynku, a połączenie z gruntem musi być w sensie fizycznym na tyle trwałe, że pozwala na pobyt ludzi w celach mieszkalnych i opiera się czynnikom (np. atmosferycznym) mogącym zniszczyć tę konstrukcję. 2. Techniczna konstrukcja całego obiektu powinna stanowić miarodajne kryterium i punkt odniesienia dla ustalenia, czy dany obiekt budowlany – dla celów jego opodatkowania – jest czy nie jest budynkiem, nie zaś przyjęte na bazie swobody kontraktowej postanowienia umów cywilnych”.

Pogląd przyjęty we wskazanym wyroku wskazuje zatem na pewne „odejście” od cywilnoprawnego rozumienia trwałego związku budynku z gruntem, a ukierunkowanie rozważań na konstrukcję techniczną budynku i jednocześnie „trwałe fizyczne” połączenie budynku z gruntem.

- 9. Wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych** to kolejna cecha, którą należy ustalić w toku prowadzonego postępowania podatkowego. Brak definicji przegrody budowlanej może w praktyce powodować konieczność powołania biegłego w celu stwierdzenia, czy mamy do czynienia z przegrodą budowlaną. Przegroda ta ma za zadanie wydzielenie z przestrzeni. Takimi przegrodami mogą być pionowe ściany budynku, a nie stropy – jak stwierdził WSA w Łodzi w wyroku z dnia 22 kwietnia 2009 r. (I SA/Łd 1325/08, LEX nr 512475). Przegrodą budowlaną mogą być również blaszane ściany – jak stwierdzono w piśmie z dnia 30 września 2005 r. Urzędu Gminy w Brzesku (POL.XVI.3113/12-10/2005, obiekt magazynowy, S. Pod. 2006, nr 5, poz. 8). Przegrody budowlane mogą również powodować zakwalifikowanie szklarni jako budynku podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (pismo z dnia 12 lutego 2003 r. Urzędu Miasta w Kielcach, Budynek jako przedmiot podatku od nieruchomości, www.izba-skarbowa.kielce.pl). Istotne staje się podkreślenie funkcji przegród budowlanych, czyli wydzielenia z przestrzeni w taki sposób, aby obiekt budowlany, a także jego część były zamknięte. Dlatego też słusznie przyjęto w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 17 września 2009 r. (III SA/Po 46/09, LEX nr 519051), że „jeżeli taras jedynie z dwóch stron jest zabudowany ścianami altany, natomiast z pozostałych dwóch stron jest otwarty, to

nie można uznać tak wydzielonej z przestrzeni części zwanej przez strony sporu «tarasem» za część obiektu budowlanego wydzieloną z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych”.

Funkcję wydzielenia przegrodą budowlaną z przestrzeni podkreślił zasadnie WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 10 października 2013 r. (I SA/Go 440/13, LEX nr 1386530). Zgodnie z przywołanym orzeczeniem „1. Przegroda budowlana musi spełniać funkcję wydzielenia z przestrzeni. «Wydzielenie» wskazuje na oddzielenie trójwymiarowej bryły obiektu budowlanego (budynku) od otaczającej go, również trójwymiarowej, przestrzeni. Nie jest to tylko «oddzielenie» jednej części od drugiej”. Istotne staje się przy tym określenie konkretnego kształtu przegrody budowlanej. Może bowiem powstać problem oceny, czy kwalifikację przegrody budowlanej będzie spełniać ściana z otworami okiennymi. Problem ten rozstrzygnął również WSA w Gorzowie Wielkopolskim w przywoływanym wyżej wyroku, stwierdzając, że „2. Przegroda (ściana) nie musi mieć charakteru jednolitego (np. może być z otworami okiennymi, otworami wentylacyjnymi), jednak brakujące elementy przegrody nie mogą zaburzać w obrysie zewnętrznym charakteru wydzielenia bryły budynku z przestrzeni. Wiata magazynowa nie spełnia warunków określonych w definicji budynku, gdy nie posiada przegród budowlanych, a z jej dwóch stron jest ogrodzenie z siatki i elementów stalowych. Siatka nie wydziela pomieszczenia w przestrzeni, nie stanowi przegrody budowlanej, a więc nie spełnia warunku wydzielenia ścianą trwałą”.

- 10. Fundamenty i dach** to ostatnie z elementów pojęcia budynku. Można stwierdzić, że są to elementy tworzące pojęcie budynku (także na gruncie przepisów ustawy – Prawo budowlane), które uzupełniają wskazane już wcześniej. Fundamenty stanowią więc doprecyzowanie w pewnym sensie cechy trwałego związania z gruntem, natomiast dach jest uzupełnieniem wydzielenia z przestrzeni, przy czym funkcja dachu jest inna. W wyroku WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r. (I SA/Kr 496/09, Mon. Pod. 2009, nr 8, s. 12) stwierdzono, że „dach jest elementem budynku, który chroni przed opadami atmosferycznymi oraz przed ubytkiem ciepła”. Ustalenie w konkretnym przypadku, czy

obiekt budowlany posiada fundamenty i dach, może wymagać powołania biegłego. Fundamenty niejako potwierdzają charakter powiązania budynku z gruntem. Inaczej mówiąc, brak fundamentów powoduje niemożność uznania obiektu budowlanego za budynek. Fundamenty mogą więc w konkretnym przypadku przesądzać o kwalifikacji podatkowej obiektu budowlanego, który w powszechnym rozumieniu nie ma charakteru budynku. W piśmie z dnia 21 kwietnia 2005 r. Urzędu Miasta w Giżycku (FK.3161/1-3/2005, www.mofnet.gov.pl, *Kwalifikacja podatkowa domków kempingowych typu „Brda”*), powołując się na ekspertyzę techniczną biegłego, uznano, że domki kempingowe są budynkami, gdyż „są trwale związane z gruntem za pomocą trzech podłużnych łąw fundamentowych”. Z kolei kiosk, który nie jest trwale związany z gruntem, nie może być zakwalifikowany jako budynek, jak słusznie przyjęto w wyroku WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2008 r. (I SA/Sz 254/08, LEX nr 452305). Podobnie garaże, tzw. blaszaki, z uwagi na brak fundamentów nie stanowią budynków (A. Bartosiewicz, *Vademecum doradcy podatkowego*, wyd. na płycie CD, Warszawa 2010).

W orzecznictwie podatkowym podkreśla się powiązanie cechy budynku w postaci fundamentu z cechą trwałego związania z gruntem i jednocześnie koniecznością stosowania opinii biegłego. W wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 29 lipca 2014 r. (I SA/Rz 464/14, LEX nr 1497743), uznano, że „1. Fundament jest elementem konstrukcyjnym, którego zadaniem jest przenoszenie obciążeń na grunt i może być on wykonany z różnych materiałów budowlanych. Parametry fundamentu oraz głębokość jego posadowienia w gruncie zależą od wielkości przenoszonych obciążeń, a te zaś zależą od wielkości i rodzaju konstrukcji. 2. Opinia biegłego w przedmiocie oceny, czy określony obiekt stanowi budynek, wymaga precyzyjnego wskazania: czy obiekt budowlany jest trwale związany z gruntem – z opinii powinno wynikać, jaki jest sposób posadowienia obiektu i czy jest wystarczająco trwały, aby oprzeć się czynnikom mogącym zniszczyć ustawioną na nim konstrukcję; jakiego rodzaju fundamenty posiada obiekt budowlany, jakie są jego parametry i głębokość posadowienia w gruncie, a także czy są one odpowiednie do wielkości i rodzaju konstrukcji”.

- 11. Istnienie dachu** w danym obiekcie budowlanym uzupełnia podatkowe pojęcie budynku. Podobnie jak przy ustalaniu fundamentów ustawodawca nie wskazuje ani na „rodzaj dachu”, ani na rodzaj materiału, z którego wykonany jest dach. Byłoby to niecelowe z punktu widzenia charakteru podatku od nieruchomości. W konkretnym stanie faktycznym należy więc ustalić, czy obiekt budowlany wyposażony jest w dach. Problem może powstać w przypadku częściowego demontażu dachu. Istotne staje się w tym przypadku ustalenie, na ile częściowy demontaż dachu powoduje, że dach przestaje spełniać swoją funkcję. W przywołanym już wyroku WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r. (I SA/Kr 496/09, Mon. Pod. 2009, nr 8, s. 12) przyjęto, że „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”. Przy czym należy podkreślić, że ustawodawca uzależnia uznanie za budynek od istnienia dachu, a nie sufitu. W konkretnym przypadku, w związku z demontażem urządzeń w budynkach, mogą nie tylko w podłogach, ale także sufitach pozostać różnej wielkości otwory, co nie powinno mieć znaczenia z punktu widzenia „cechy dachu”. Jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie, powinno to być uwzględnione przy ustalaniu powierzchni użytkowej budynku (tak przyjął WSA w Łodzi w przywoływanym już wyroku z dnia 22 kwietnia 2009 r., I SA/Łd 1325/08, LEX nr 512475).

W nowszym orzecznictwie podkreśla się, że dopiero całkowity demontaż dachu powoduje, że dany budynek – jako pozbawiony tej cechy – przestaje pełnić kwalifikację pojęciową budynku. Warto więc przywołać wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2014 r. (II FSK 812/12, LEX nr 1485453), gdzie zasadnie przyjęto, że „pozbawienie istniejącego budynku dachu, a więc jednego z elementów tworzących budynek w rozumieniu ustawy podatkowej, powoduje niemożność jego opodatkowania. Budynek posiada dach do momentu jego całkowitego usunięcia, demontażu, rozbiórki. Stan dachu, jego uszkodzenie lub częściowe usunięcie 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”. Podobny pogląd wyraził m.in. WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 3 kwietnia 2012 r. (I SA/Gl 987/11, LEX nr 1145256), podkreślając przy tym, że „Budynek pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy został wyłączony z bieżącej eksploatacji”.

12. Szersze rozważania na temat „rodzajów” budynku zawarto w komentarzu do art. 5 u.p.o.l.
13. Warto również zauważyć, że w konkretnym przypadku stwierdzeniu podlega nie tyle istnienie budynku, ile jego części. Należy przywołać wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2009 r. (I SA/Gl 563/09, LEX nr 582592), w którym przyjęto, że „aby wybudowana część budynku mogła stanowić odrębny przedmiot opodatkowania, musi charakteryzować się cechami odpowiadającymi warunkom przewidzianym dla budynku. Musi stanowić część budynku z odpowiednimi instalacjami i urządzeniami pozwalającymi na jej użytkowanie i to niezależnie od pozostałej części budynku”.

Budowla w ujęciu podatkowym

14. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. **budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.** Taki kształt przepisu oznacza – w jeszcze większym zakresie niż w przypadku definiowania budynku – że ustawodawca podatkowy tworzy podatkowe pojęcie budowli. W przypadku budynku jego zakres pojęciowy pokrywał się z określeniem zawartym w przepisach ustawy – Prawo budowlane, niemniej jednak ustawodawca podatkowy akcentował konieczność ich ustalania w toku prowadzonego postępowania podatkowego. W przypadku budowli prawodawca skorzystał z większego zakresu autonomii. Przejmu-

je właściwie pojęcie budowli z przepisów ustawy – Prawo budowlane, a jednocześnie rozszerza jego zakres, obejmując podatkowym pojęciem budowli także urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 pr. bud.

Kryterium obiektu budowlanego

15. W pierwszej kolejności ustawodawca wskazuje na kryterium obiektu budowlanego, odsyłając przy tym, podobnie jak przy budynku, do przepisów ustawy – Prawo budowlanego. W poprzednim stanie prawnym kryterium obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo budowlane było doprecyzowane w inny sposób, niż to uczynił ustawodawca przy definiowaniu budynku.

Przy czym także w tym przypadku aktualny staje się problem zakresu odesłania do przepisów Prawa budowlanego. Można wskazać na wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r. (II FSK 2049/09, Mon. Pod. 2010, nr 8, s. 2), w którym stwierdzono, że „dokonując wykładni pojęcia «przepisy prawa budowlanego», użytego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zgodzie z Konstytucją RP uznać należy, iż odesłanie to odnosić się może wyłącznie do przepisów rangi ustawowej”.

Należy podkreślić, że odesłanie do kryterium obiektu budowlanego w poprzednim stanie prawnym w przypadku budowli powodowało podkreślenie jej znaczenia funkcjonalnego. Zgodnie bowiem z regulacją art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud. przez pojęcie obiektu budowlanego należało rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Tym samym ustawodawca podkreślał konieczność ujmowania budowli jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami i urządzeniami. Chodziło więc o **ujęcie budowli w sensie funkcjonalnym**.

Obecnie ustawodawca – jak już podkreślono przy definicji budynku – rezygnuje z różnicowania znaczenia obiektu budowlanego przy poszczególnych rodzajach tych obiektów budowlanych. A zatem również w przypadku budowli chodzi o takie rozumienie tego obiektu budowlanego, które obejmuje również instalacje zapewniające możliwość użyt-

kowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, a przy tym jest to budowla wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych.

Taki kształt definicji obiektu budowlanego nie oznacza, że ustawodawca odchodzi od rozumienia budowli w sensie funkcjonalnym. W obecnym stanie prawnym ustawodawca nie różnicuje jedynie zakresu stosowania obiektu budowlanego przy budowlu, gdzie poprzednio podkreślał także aspekt jej całości techniczno-użytkowej.

Definicja negatywna

16. Analizując normatywny kształt definicji budowli, należy zauważyć, że ustawodawca, wzorując się na pojęciu budowli określonej w przepisach ustawy – Prawo budowlane, posługuje się definicją negatywną, wskazując, iż budowlą jest taki obiekt budowlany, który nie jest ani budynkiem, ani obiektem małej architektury.

Przez definicję negatywną – wskazuje prawodawca na zamiar fiskalny, a więc objęcie kategorią pojęciową budowli wielu sytuacji. W orzecznictwie podatkowym bardzo często wskazuje się na ujęcie budowli przez definicję negatywną, czy też w sensie funkcjonalnym, co było charakterystyczne dla poprzedniego brzmienia pojęcia obiektu budowlanego.

Orzecznictwo podatkowe akcentuje więc podatkowe ujęcie budowli przez **definicję negatywną**. W wyroku NSA z dnia 27 maja 2010 r. (II FSK 2049/09, Mon. Pod. 2010, nr 8, s. 2) potwierdzono ten sposób definiowania budowli w sytuacji, gdy dany obiekt budowlany nie został wprost wskazany w przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził więc, że „zaliczenie konkretnego obiektu do budowli wymaga stwierdzenia, czy został on wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud., a jeżeli nie, to czy jest on podobny do obiektów w nim wymienionych i jednocześnie nie ma cech, pozwalających na zaliczenie go do budynków lub obiektów małej architektury”. Znaczenie definicji negatywnej podkreślono w orzecznictwie w odniesieniu do obiektów budowlanych będących kontenerami telekomunikacyjnymi. W wyroku NSA z dnia 24 marca 2014 r. (II FSK 783/12, LEX nr 1486958) przyjęto,

że „Obiekty budowlane – kontenery telekomunikacyjne – nie mogą zostać zaliczone do budynków w ramach definicji wynikającej z przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (brak trwałego związania z gruntem). Mogą być jednak budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ponieważ nie są budynkiem ani obiektem małej architektury”.

Z kolei w wyroku NSA z dnia 2 lutego 2010 r. (II FSK 1623/08, LEX nr 576203) wskazano na szczególnie przypadek, gdy obiekt budowlany wskutek wypełnienia go określonymi elementami przestaje spełniać cechy budynku, stając się budowlą. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął więc, że „jeżeli dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, bo wypełniono go urządzeniami energetycznymi, kubaturowo zajmującymi jego przestrzeń w znacznym stopniu, to wówczas przestaje być budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Budynek taki staje się obiektem budowlanym funkcjonalnie tworzącym całość gospodarczą, ze wszystkimi cechami budowli. W tym właśnie znaczeniu omawiany obiekt budowlany stacji transformatorowej jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości”. Tym samym należy stwierdzić, że **obiekt budowlany, aby mógł być zakwalifikowany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie może jednocześnie pełnić funkcji budynku i budowli.**

Wskazane orzeczenie, wyłączające możliwość jednoczesnego kwalifikowania obiektu budowlanego do budynku i budowli, podkreślało charakterystyczną cechę budowli, która wynikała z poprzedniej regulacji obiektu budowlanego, gdzie wskazywano na całość techniczno-użytkową, a zatem ujęcie funkcjonalne.

Przy czym to dość ostre stanowisko w zakresie pewnego „rozdzielenia” budynku i budowli doznaje złagodzenia w nowszym orzecznictwie. Warto zatem wskazać wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2014 r. (I SA/GI 58/14, LEX nr 1475120), gdzie przyjęto, że „1. W u.p.o.l. nie ma przepisu, który wyłączałby od opodatkowania powierzchni budynku zajmowaną przez budowlę, jak również przepisu, który zwalniałby z opodatkowania budowle znajdujące się w budyn-

ku. 2. 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”.

Ujęcie funkcjonalne

17. Wskazana cecha, „wyrażająca się” w całości **techniczno-użytkowej w poprzednim stanie prawnym**, bardzo często akcentowana była w orzecznictwie podatkowym, zarówno gdy chodzi o jej ogólne znaczenie, jak i zastosowanie do konkretnych przypadków budowli.

Dla ujęcia budowli w sensie funkcjonalnym znamieny się stał się przywoływany już wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r., w którym sąd dokonał wykładni **pojęcia całości techniczno-użytkowej** na potrzeby pojęcia budowli. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął więc, że „pojęcia całości techniczno-użytkowej nie można utożsamiać z rzeczą i jej częściami składowymi w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. Ani prawo budowlane, ani ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie odwołują się bowiem do art. 45 i 47 k.c. Tworzenie całości techniczno-użytkowej należałoby rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, iż każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze samodzielnie wykorzystywany będzie mógł być do określonego celu, budowla stanowić ma zaś całość techniczno-użytkową”. Należy przy tym zauważyć, że dla praktyki podatkowej istotne było takie rozumienie pojęcia całości techniczno-użytkowej, jakie odpowiadało celom regulacji przepisów ustawy – Prawo budowlane. Było to bowiem określenie właściwe tej regulacji normatywnej, gdyż ustawodawca podatkowy nie używał takiego wyrażenia normatywnego, ale przez podkreślenie kryterium obiektu bu-

dowlanego jednocześnie „przejmował” je w obszar podatkowy. Można nawet mówić o **pewnym związku techniczno-użytkowym**, który pozwalał objąć szerokim pojęciem budowli różne elementy, nawet niemające charakteru typowo budowlanego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 15 października 2008 r. (I SA/Bk 254/08, ZNSA 2009, nr 5, s. 139) przyjął, że „wykazanie istnienia związku techniczno-użytkowego pozwala na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, jako budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, obiektu budowlanego składającego się z części o charakterze *stricte* budowlanym (np. fundament) oraz niemających takiego charakteru (np. urządzenia techniczne). Jeżeli takiego związku nie można wykazać, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będą podlegały jedynie części budowlane obiektu”. W orzecznictwie wskazywano również na „związek funkcjonalno-gospodarczy” (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 lutego 2012 r., I SA/Go 22/12, LEX nr 1122946).

Znacznie częściej konsekwencje wynikające z pojęcia całości techniczno-użytkowej służyły w orzecznictwie do wskazywania konkretnych przypadków budowli.

18. Specyficznym obiektem budowlanym mającym charakter budowli, które było definiowane jako całość techniczno-użytkowa, jest kolej linowa. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 24 lutego 2010 r. (I SA/Kr 1474/09, LEX nr 580200) przyjął, że „obiekt budowlany, jakim jest kolej linowa, a więc stanowiący jedną, techniczno-użytkową całość, zespół urządzeń przeznaczonych do przewozu osób przy użyciu pojazdów lub urządzeń wyciągowych, w których przemieszczanie odbywa się za pomocą lin usytuowanych wzdłuż toru jazdy, nie ma z pewnością cech budynku ani obiektu małej architektury, jest zatem budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego, a tym samym w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Wyrok ten wydany był jeszcze w poprzednim stanie prawnym, kiedy nie funkcjonowało w regulacji ustawy – Prawo budowlane pojęcie obiektu liniowego, które to określenie zamieszczono w przepisie art. 3 pkt 3a pr. bud. dodanym przez ustawę z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu roz-

woju usług i sieci telekomunikacyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 880 z późn. zm.) z dniem 17 lipca 2010 r. Obecnie przepis ten nie wymienia wprost takiego obiektu budowlanego jak kolej linowa, lecz wskazuje na linię kolejową, przy czym należy podkreślić, że jest to wyliczenie przykładowe, a charakterystycznym parametrem obiektu liniowego jest długość zgodnie ze wskazanym przepisem art. 3 pkt 3a (szersze rozważania na temat obiektu liniowego w dalszej części komentarza do tego przepisu). Dlatego też w obrębie obiektu liniowego można poszukiwać także budowli będącej koleją linową. Przy czym w poprzednim stanie prawnym można było wykorzystać również ogólne znaczenie budowli jako całości techniczno-użytkowej. Akcentowanie pojęcia całości techniczno-użytkowej przy kwalifikowaniu do zakresu pojęcia budowli kolejki linowej pojawiło się w wyroku NSA z dnia 14 lutego 2012 r. (II FSK 1589/10, GP 2012, nr 32, s. 1). Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził zatem, że „1. Kolejka linowa (wyciąg narciarski) jako całość stanowi budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i podlega tym samym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Tworzy jedną, techniczno-użytkową całość, rozumianą jako zespół urządzeń przeznaczonych do przewozu osób przy użyciu pojazdów lub urządzeń wyciągowych”.

19. Budowlą, w której akcentowano całość techniczno-użytkową, jest także **linia kolejowa**, co potwierdził w poprzednim stanie prawnym WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 19 lutego 2009 r. (I SA/Sz 650/08, LEX nr 509252). Obecnie przepis art. 3 pkt 3a pr. bud. wymienia wprost linię kolejową, jako obiekt liniowy kwalifikowany do budowli, niemniej jednak walor tego orzeczenia jest znaczący z uwagi na szczegółowe określenie tej postaci budowli. W wyroku tym przyjęto m.in., że „na linię kolejową, jako budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, składają się nie tylko same «tory kolejowe» czy «nawierzchnia kolejowa wraz z podtorzem i budowlami inżynieryjnymi», ale również grunt zajęty pod te tory czy nawierzchnię, stanowiący wraz z nimi «drogę kolejową», a także przyległy pas gruntu oraz budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do prowadzenia ruchu kolejowego wraz z zajętymi pod nie gruntami”.

20. Wiele orzeczeń dotyczyło uznania za budowlę **linii telekomunikacyjnej**, traktując ją jako pewną całość techniczno-użytkową, a jednocześnie kwalifikując w obrębie sieci technicznej, a więc jednego z obiektów budowlanych wymienionych w przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 10 czerwca 2009 r. (I SA/Kr 460/09, LEX nr 510028) wskazał nie tylko, że linie telekomunikacyjne stanowią budowlę jako sieci techniczne, ale jednocześnie w sposób szczegółowy zdefiniował zakres linii telekomunikacyjnej. Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził więc, że „linie telekomunikacyjne jako sieci techniczne są budowlą i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Będą to zatem przewody (czy to klasyczne miedziane czy też światłowodowe), punkty wzmacniające sygnał elektromagnetyczny, punkty przecięcia się sieci oraz cały zespół urządzeń służących do przekazywania sygnałów, które ostatecznie trafiają do przyłączy do poszczególnych budynków oraz tzw. pętli abonenckiej (mogą się również łączyć z sieciami innych operatorów czy z sieciami telekomunikacyjnymi, tudzież komunikacji elektronicznej, na skalę globalną)”. Uznanie tego rodzaju budowli za całość techniczno-użytkową powoduje, że nie ma znaczenia sposób połączenia elementów będących kablami komunikacyjnymi z kanalizacją kablową. Potwierdził to WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 1 grudnia 2009 r. (I SA/Go 425/09, LEX nr 549773), stwierdzając, że „opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju sieci telekomunikacyjne, niezależnie od ich technicznej budowy, jako całość funkcjonalno-techniczna. Z tego punktu widzenia nie ma znaczenia, w jaki sposób połączona jest kanalizacja kablowa z kablami komunikacyjnymi w niej biegnącymi”. Przy czym przyjęto, że zarówno kable, jak i kanały kablowe stanowią elementy tworzące sieć techniczną jako budowlę, co potwierdził m.in. WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 22 grudnia 2009 r. (I SA/Rz 780/09, LEX nr 549948), przyjmując, że „kable oraz kanały kablowe, będące własnością przedsiębiorcy telekomunikacyjnego, połączone w całość techniczno-użytkową niezbędną do zapewnienia łączności telefonicznej i związane z prowadzeniem przez podatnika działalności gospodarczej są siecią techniczną i stanowią budowlę”.

Również w najnowszym orzecznictwie podatkowym dotyczącym poprzedniego stanu prawnego, a zatem, gdy brak było definicji obiektu

liniowego, wskazywano na budowlę w postaci linii telekomunikacyjnych jako pewnego elementu całości w postaci sieci telekomunikacyjnej. Warto zatem wskazać na wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 maja 2015 r. (I SA/Gd 203/15, LEX nr 1747310), gdzie przyjęto m.in., że „Do celów podatku od nieruchomości obojętnym jest, czy linia telekomunikacyjna będzie umieszczona w kanalizacji innego podmiotu, czy też w kanalizacji własnej, gdyż będzie ona elementem składowym budowli, bez którego cała reszta budowli nie mogłaby poprawnie funkcjonować”.

Stan prawny w zakresie linii telekomunikacyjnej uległ znacznemu wykrystalizowaniu w związku z wprowadzeniem pojęcia obiektu liniowego. Ustawodawca we wspomnianym przepisie art. 3 pkt 3a pr. bud. stwierdza, że obiektem liniowym, a więc budowlą, jest linia kablowa nadziemna i umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna oraz kanalizacja kablowa, jednakże kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Tym samym kable zainstalowane w kanalizacji kablowej nie stanowią budowli podlegającej opodatkowaniu.

Pojęcie całości techniczno-użytkowej służyło również w najnowszym orzecznictwie podatkowym do wskazywania konkretnych budowli.

Wątpliwości budziło **opodatkowanie myjni**, z uwagi na funkcjonowanie w jej obrębie zarówno elementów budowlanych, jak i niebudowlanych. W orzecznictwie podkreślono, że dopiero sposób powiązania tych elementów będzie decydujący dla opodatkowania. W wyroku WSA w Krakowie z dnia 15 czerwca 2015 r. (I SA/Kr 424/15, LEX nr 1748787), przyjęto zatem, że „Budowlę stanowią elementy budowlane i niebudowlane jedynie pod warunkiem, że stanowią one odpowiednią całość techniczno-użytkową. Gdy natomiast istnieje tylko związek użytkowy pomiędzy urządzeniami a budowlą w postaci myjni, opodatkowaniu podlega tylko część budowlana. Związek jedynie użytkowy występuje przy tym wtedy, gdy poszczególne urządzenia myjni mogą być zamocowane na budowli bez odpowiedniego pozwolenia budowlanego oraz mogą być demonstrowane i zastępowane nowymi urządzeniami bez naruszenia struktu-

ry myjni”. Podobny pogląd wyraził WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 6 marca 2015 r. (I SA/Po 95/15, LEX nr 1657406).

Pojęcie całości techniczno-użytkowej służyło również do rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących opodatkowania jako budowli sieci gazowej, stacji gazu ziemnego czy też stacji redukcyjno- pomiarowej. Najszerzy zakres elementów w odniesieniu do pojęcia całości techniczno-użytkowej wykazuje sieć gazowa, której elementem jest stacja gazowa. W przypadku sieci gazowej przyjęto zatem, że stanowi ona budowlę składającą się z poszczególnych elementów. W wyroku WSA w Poznaniu z dnia 8 maja 2014 r. (III SA/Po 932/13, LEX nr 1495477) stwierdzono, że „sieć gazowa stanowi obiekt budowlany, a konkretnie rzecz ujmując budowlę, i jako zbiór poszczególnych elementów konstrukcyjnych oraz urządzeń i instalacji, które zostały połączone w celu realizacji określonego zadania, a więc stanowiąc całość techniczno-użytkową, podlega ona opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – z uwzględnieniem każdego z jej elementów”.

W odniesieniu do stacji zgazowania gazu LNG czy też stacji redukcyjno-pomiarowej również przyjęto kwalifikację jako budowli będącej całością techniczno-użytkową, a zatem podlegającej opodatkowaniu. W wyroku WSA w Gdańsku z dnia 11 czerwca 2014 r. (I SA/Gd 527/14, LEX nr 1484939) przyjęto zatem, że „budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest stacja zgazowania gazu LNG tworząca całość techniczno-użytkową. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają zarówno fundamenty, jak i pozostałe, składające się na budowlę elementy stacji gazu ziemnego LNG”.

Z kolei w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 10 lipca 2014 r. (III SA/Po 1165/13, LEX nr 1498396) uznano, że „stacja (punkt) redukcyjno-pomiarowa stanowi zespół posadowionych na fundamencie powiązanych wzajemnie urządzeń technicznych redukcyjno-pomiarowych instalacji gazowej, tworzących całość pod względem technicznym i obudowanych zabudową typu kontenerowego”.

Warto przy tym podkreślić, iż w orzecznictwie podatkowym dostrzegano, że stacja redukcyjno-pomiarowa jest elementem sieci gazowej, co

potwierdził WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 8 maja 2014 r. (III SA/Po 931/13, LEX nr 1482229), stwierdzając, że „choć stacje redukcyjno-pomiarowe mające obudowę kontenerową posadowioną na fundamentach wykazują cechy budowli, to ze względu na ich ścisłe połączenie z siecią gazową właściwym jest kwalifikowanie ich jako elementu sieci gazowej”.

Podobnie jak w przypadku stacji gazowej, również w odniesieniu do stacji paliw w orzecznictwie podatkowym przyjęto jej kwalifikację jako budowli stanowiącej całość techniczno-użytkową. W wyroku WSA w Gliwicach z dnia 24 czerwca 2014 r. (I SA/Gl 1668/13, LEX nr 1507005) uznano, że „stacja paliw jako całość stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tworząc jedną, techniczno-użytkową całość rozumianą jako zespół obiektów budowlanych, urządzeń technicznych przeznaczonych do dostarczania, przechowywania i pobierania paliw gromadzonych w zbiornikach”.

W związku z wprowadzeniem nowej definicji obiektu budowlanego rozważyć wypada konsekwencje, jakie niesie to dla stosunkowo liczniejszego orzecznictwa podatkowego, gdzie sądy akcentowały jako przesądające istnienie całości techniczno-użytkowej czy też związku techniczno-użytkowego. Skoro bowiem ustawodawca zrezygnował z tego sformułowania w ramach definicji budowli jako obiektu budowlanego, wydaje się, że nie może to mieć również przesądającego znaczenia dla rozstrzygnięć zapadających w stanie prawnym po wprowadzeniu tej zmiany. Inaczej mówiąc, zarówno w przypadku poglądów formułowanych w orzeczeniach co do pewnych cech charakterystycznych budowli jako obiektu budowlanego, jak również w odniesieniu do konkretnych rodzajów budowli, nie należy akcentować – jako cechy normatywnej – całości techniczno-użytkowej, jak również związku techniczno-użytkowego. Nie oznacza to, że poprzez wprowadzenie nowej definicji obiektu budowlanego budowle te *de facto* zmieniły swój kształt normatywny. Chodzi bowiem o ujednoczenie pojęcia obiektu budowlanego w odniesieniu do wszystkich wskazanych obiektów. Wydaje się, że powiązanie obiektu budowlanego z daną instalacją pozwoli na poszukiwanie pewnych związków, przy czym wobec braku normatywnego określenia tej cechy będzie to utrudnione.

Zakres przykładowych budowli

21. Zgodnie z art. 3 pkt 3 pr. bud. przez **pojęcie budowli** należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, taki jak: obiekty liniowe, 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Stosunkowo szczegółowe wyliczenie budowli we wskazanym przepisie jest niewątpliwie przydatne w praktyce podatkowej. Ustawodawca zamieszcza tu bardzo różne przykłady budowli. Taki kształt normatywny przepisu wskazuje wyraźnie na trzy grupy budowli.

Po pierwsze można wyróżnić najbardziej liczną i zróżnicowaną grupę obiektów budowlanych, gdzie obok obiektów liniowych mamy takie budowle, jak choćby lotniska, estakady (a więc budowle charakteryzujące się wielkością), sieci techniczne, sieci uzbrojenia terenu (a więc budowle, w których istotną rolę odgrywa funkcjonalne powiązanie elementów), a także pewne szczególne przykłady budowli, np. wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe czy też budowle sportowe.

Po drugie części budowlane urządzeń technicznych, gdzie ustawodawca wymienia przykładowe urządzenia, a po trzecie fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Wskazania trzech grup budowli nie można ujmować jako rozbieżności, ale jako celowe, racjonalne działanie ustawodawcy, który wskazuje na

zróżnicowanie przypadków w tym obszarze. Potwierdza to orzecznictwo podatkowe. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 16 kwietnia 2009 r. (I SA/Ol 107/09, LEX nr 512093) stwierdził, że „przykładowe wskazanie rodzajów budowli zawarte w art. 3 pkt 3 pr. bud. wskazuje nie na rozbieżności definicyjne, a na możliwość, iż pewne obiekty budowlane mogą występować jako odrębne budowle (instalacje przemysłowe, urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych, fundamenty pod maszyny i urządzenia), a mogą też w konkretnych sytuacjach tworzyć jedną budowlę, ze względu na zachodzącą pomiędzy nimi spójność techniczno-użytkową”.

22. Należy wyraźnie podkreślić, że pomimo stosunkowo szczegółowego wyciszenia budowli ma ono charakter przykładowy (zob. B. Brzeziński, W. Morawski, *Kable telekomunikacyjne znajdujące się w kanalizacji kablowej a podatek od nieruchomości*, Prz. Pod. 2008, nr 10, s. 20). Powoduje to więc po pierwsze konieczność zbadania, czy dany obiekt budowlany został wskazany wprost w przepisie art. 3 pkt 3 bądź w art. 3 pkt 3a pr. bud. W dalszej kolejności, w przypadku gdy określona sytuacja nie została wprost wskazana w wymienionych przepisach, należy ustalić, czy może się mieścić w ich zakresie. Taki sposób stosowania przepisu definiującego zakres budowli został wskazany w orzecznictwie podatkowym. Chodzi tu o przywoływany już wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r. (II FSK 2049/09, Mon. Pod. 2010, nr 8, s. 2), w którym sąd przyjął, że „zaliczenie konkretnego obiektu do budowli wymaga stwierdzenia, czy został on wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud., a jeżeli nie, to czy jest on podobny do obiektów w nim wymienionych”. W orzecznictwie wskazuje się więc na badanie **podobieństwa spornego obiektu** do sytuacji określonych w przepisach art. 3 pkt 3 (i pkt 3a – obecnie) pr. bud. Taki sposób interpretacji przepisu dla prawa podatkowego, a konkretnie przedmiotu opodatkowania, niesie poważne niebezpieczeństwo w związku z wymogiem statuowanym przepisem art. 217 Konstytucji RP. Chodzi o **odpowiedni stopień określoności przedmiotu opodatkowania**, co powinno mieć zasadnicze znaczenie dla poszukiwania zakresu pojęcia budowli w sytuacjach niewymienionych wprost w przepisach. Również ten aspekt jest akcentowany w orzecznictwie podatkowym.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 7 października 2009 r. (II FSK 635/08, Mon. Pod. 2010, nr 2, s. 46) przyjął, że „opodatkowanie rzeczy, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 pr. bud., a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych, wynikające z art. 2 i 217 Konstytucji”. Tym samym NSA uznał, że „stacje bazowe telefonii komórkowej nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 pr. bud., gdyż nie zostały w sposób wyraźny wymienione w ostatnim ze wspomnianych przepisów ani nie są podobne do żadnej z wskazanych w tej normie prawnej budowli”.

W wielu swych wyrokach sądy administracyjne wypowiadały się w sposób **pozytywny bądź negatywny w kwestii zaliczenia poszczególnych sytuacji do budowli** wobec braku ich bezpośredniego wskazania w przepisach. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 19 września 2007 r. (I SA/Kr 86/06, LEX nr 517139) zaliczył do budowli „chodniki i parking zlokalizowane przy pawilonie, objęte pozwoleniem na budowę, wyposażone w kanalizację deszczową odprowadzoną do sieci miejskiej oraz instalację oświetleniową”. Z kolei WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 7 lipca 2008 r. (I SA/Gl 49/08, LEX nr 485342) przyjął, że „instalację odsiarczania spalin i elektrofiltrów należy w całości zaliczyć do budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”. Jako przykłady orzeczeń, w których sądy wypowiadały się przeciw zakwalifikowaniu konkretnych stanów faktycznych do budowli, można wskazać na wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2010 r. (II FSK 1986/08, LEX nr 578643), w którym przyjęto, że „dojazd do gruntów rolnych (droga polna) nie stanowi w świetle powyższych przepisów budowli. Wykładnia funkcjonalna nakazuje rozumieć drogę jako budowlę, gdy stanowi wytyczoną trasę wyposażoną w urządzenia techniczne, dostosowaną do ruchu środków transportu, ewentualnie poruszania się ludzi i zwierząt”. Wydaje się, że nawet wprowadzenie pojęcia obiektu liniowego nie zmieni w tym zakresie praktyki podatkowej. W orzecznictwie wskazuje się także, że wspólną cechą obiektów wymienionych w przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud. jest ich **trwale związanie z gruntem**.

Dlatego też WSA w Łodzi w wyroku z dnia 16 marca 2010 r. (I SA/Łd 1038/09, Mon. Pod. 2010, nr 6, s. 4) przyjął, że: „niezależnie bowiem od tego, czy dany obiekt będzie uznany za tymczasowy z uwagi na jego czasowe przeznaczenie, aby być przedmiotem podatku od nieruchomości, musi spełniać warunki budowli. Przesłanką niezbędną uznania obiektu za budowlę jest jego trwale związanie z gruntem. Skoro związania tego w przypadku przenośnego pawilonu handlowego nie ma, to pawilon ten nie może być uznany za budowlę, a w konsekwencji za przedmiot podatku od nieruchomości”.

Przykładem poglądów wyrażanych w orzecznictwie, gdzie sądy wprost wskazywały na brak „przesłanki podobieństwa” może być pogląd dotyczący ujęcia jako budowli transformatora. W wyroku z dnia 15 kwietnia 2014 r. (II FSK 1091/12, LEX nr 1481393) NSA wprost wskazał na brak podobieństwa do przykładów budowli wskazanych w przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud., dając przy tym wskazówkę co do objęcia zakresem opodatkowania elementów budowlanych (fundamentów). Naczelny Sąd Administracyjny przyjął zatem, że „1. Transformator, stanowiący w istocie rzeczy urządzenie elektroenergetyczne umożliwiające funkcjonowanie stacji elektroenergetycznej, nie jest w jakikolwiek sposób podobny do przykładów budowli przedstawionych w art. 3 pkt 3 p.b. 2. W określonych okolicznościach elementy budowlane (fundamenty) stanowiące podstawę dla transformatorów należy uznać za te, które mieszczą się w pojęciu «części budowlane urządzeń technicznych» oraz «fundamenty pod maszyny i urządzenia». Tak więc tylko one wypełniają definicję budowli zawartą w art. 3 pkt 3 p.b.”

W związku z wyliczeniem budowli w przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud. pojawił się również problem objęcia zakresem opodatkowania elektrowni wiatrowych. Nie ulega przy tym wątpliwości, iż skoro ustawodawca wprost wskazał w przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud., że do pojęcia budowli należy zaliczyć części budowlane urządzeń technicznych, jak choćby elektrowni wiatrowych, to brak podstaw prawnych, aby w obszarze pojęcia budowli kwalifikować również „całą” elektrownię wiatrową. Poszukiwanie zatem uzasadnienia dla objęcia zakresem pojęcia budowli jej ujęcia w poprzednim stanie prawnym jako całości techniczno-użytk-

kowej z pominięciem bezpośredniego określenia w przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud. jest nieuprawnione. Dlatego też zasadnie przyjął NSA w wyroku z dnia 15 maja 2012 r. (II FSK 2320/10, LEX nr 1218968), że „1. Elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 p.b. 2. W świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 stanowią jedynie obiekty budowlane i części budowlane urządzeń technicznych, to jest fundamenty, maszty, wieże, słupy. W związku z tym należy uznać, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. 3. Nie są opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej”.

Podobny pogląd, a zatem wskazujący na objęcie opodatkowaniem w ramach zakresu pojęcia budowli jedynie „części budowlanych”, wyraził WSA w Szczecinie w odniesieniu do elektrowni fotowoltaicznej (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 sierpnia 2014 r., I SA/Sz 216/14, LEX nr 1502005).

Rozpatrując zakres przykładowych budowli, należy również podkreślić problem objęcia zakresem opodatkowania jako budowli tymczasowych obiektów budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 5 pr. bud. Ustawodawca w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie odniósł się wprost do tego rodzaju obiektów. Nie można jednakże pominąć specyfiki tego rodzaju obiektów budowlanych, tj. szczególnie takiej sytuacji, gdy tymczasowy obiekt budowlany został wprost wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud. W takim przypadku staje się on budowlą, a jeżeli spełnia przesłankę związania z prowadzeniem działalności gospodarczej, to jednocześnie wchodzi do zakresu opodatkowania. Problem ten dostrzegł i rozstrzygnął NSA w uchwale 7 sędziów z dnia 3 lutego 2014 r. (II FPS 11/13, ONSAiWSA 2014, nr 4, poz. 58), uznając, że „tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409), może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.),

jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b) Prawa budowlanego. Spełniający wskazane kryterium tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

Budowle wyrobisk górniczych

23. Istotny w praktyce problem dotyczy opodatkowania budowli znajdujących się w wyrobiskach górniczych. Artykuł 2 ust. 1 pr. bud. wskazuje bowiem, że ustawy tej nie stosuje się do wyrobisk górniczych. Taka redakcja przepisu zawartego w ustawie – Prawo budowlane w zestawieniu z regulacją przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. może bowiem prowadzić do wniosku, że budowle wyrobisk górniczych nie podlegają opodatkowaniu. Skoro bowiem ustawodawca wyłącza stosowanie regulacji przepisów ustawy – Prawo budowlane do wyrobisk górniczych, a podatkowa definicja budowli odnosi się do przepisów tej ustawy, to można by przyjąć, że poza podatkowym pojęciem budowli znajdują się także wyrobiska górnicze.

Taki pogląd słusznie nie został jednak przyjęty w praktyce. Warto przywołać wyrok NSA z dnia 3 lutego 2006 r. (II FSK 656/05, LEX nr 193322), w którym nie tylko uznano, że „1. Budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym są opodatkowane podatkiem od nieruchomości”, ale jednocześnie wskazano, w jaki sposób należy rozumieć przepis art. 2 Prawa budowlanego wyłączający zastosowanie tej ustawy do wyrobisk górniczych. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził więc słusznie, że „art. 2 Prawa budowlanego oznacza jedynie to, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do wyrobisk górniczych w zakresie wynikającym z art. 1 ustawy. Nie oznacza to jednak, że z mocy art. 2 ustawy – Prawo budowlane, budowle znajdujące się w wyrobisku górniczym nie są budowlami w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 3 i 9 ustawy – Prawo budowlane, o ile spełniają przesłanki przewidziane w tych przepisach”.