

Rozdział I. Zagadnienia wstępne

1. Definicja podatku

W art. 6 OrdPU ustawodawca zdefiniował to pojęcie poprzez stwierdzenie, że jest to: „wynikające z ustawy podatkowej świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (gminy, powiatu lub województwa), które posiada publicznoprawny charakter i jest:

- 1) nieodpłatne,
- 2) przymusowe,
- 3) bezzwrotne”.

Chcąc wskazać istotę poszczególnych elementów przedstawionej powyżej definicji należałoby stwierdzić, że:

- 1) **publicznoprawny charakter** wynika z tego, że podatek to danina publiczna, będąca rezultatem władztwa państwa wobec jego obywateli, którego źródłem może być jedynie ustawa – w przeciwieństwie do świadczeń o charakterze cywilnoprawnym, gdzie takim źródłem może być np. umowa czy porozumienie; wskazany charakter podatku wynika również z zapisów Konstytucji RP, w której:
 - a) w art. 217 zastrzeżono formę ustawy jako podstawy:
 - nakładania podatków,
 - określania: podmiotów zobowiązanych do zapłaty, przedmiotów opodatkowania czy stawek podatkowych,
 - wprowadzania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków,
 - b) w art. 84 wyrażono zasadę powszechności opodatkowania, zgodnie z którą każdy jest zobowiązany do ponoszenia określonych w ustawie ciężarów i świadczeń publicznych (w tym podatków);
- 2) **nieodpłatność** oznacza, że podatnik w związku z dokonaniem zapłaty nie nabywa jakichkolwiek roszczeń czy wymagań względem podmiotu, na rzecz którego dokonał zapłaty; co więcej, obowiązujące przepisy prawa nie stwarzają powiązania pomiędzy faktem dokonania zapłaty podatku a obowiązkiem realizacji (np. przez gminę) zadań własnych danej jednostki samorządu terytorialnego,

- 3) **przymusowość** oznacza, że w przypadku braku zapłaty ze strony podatnika wierzyciel dysponuje określonymi środkami prawnymi, przez zastosowanie których może zmusić podatnika do zapłaty lub co najmniej zabezpieczyć wykonanie tego obowiązku;

Ważne

Przykładem takich rozwiązań są przepisy EgzAdmU, na podstawie których wierzyciel podejmuje określone działania (tzw. miękka egzekucja czy wystawienie upomnienia), które jeśli okażą się nieskuteczne, stanowią podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, a następnie do działań podejmowanych na jego podstawie przez właściwy organ egzekucyjny.

Na skutek takich działań wierzyciel może zająć (nawet wbrew woli podatnika/dłużnika) np. środki finansowe, określone ruchomości czy nawet nieruchomości będące własnością dłużnika (w takich przypadkach ich sprzedaż dokonuje organ egzekucyjny).

- 4) **bezwrotność** oznacza, że jeżeli podatek został zapłacony w prawidłowej wysokości, to co do zasady nie podlega zwrotowi, przy czym należy wskazać, że obowiązujące w Polsce przepisy prawa zawierają regulacje pozwalające na dokonywanie zwrotów np. przy podatku od towarów i usług (VAT), kiedy podatek naliczony jest większy niż podatek należny.

W przedstawionej powyżej definicji warto jeszcze zwrócić uwagę na pieniężną formę świadczenia, która oznacza, że zapłata zobowiązania podatkowego powinna nastąpić w pieniądzu, choć i tutaj można wskazać na wyjątki (lecz dopiero, gdy powstanie zaległość podatkowa, przy której przepisy OrdPU dopuszczają możliwość jej pokrycia poprzez przeniesienie na rzecz np. gminy własności rzeczy lub prawa majątkowego).

Ponadto – co istotne – zapłaty podatku można dokonać wyłącznie na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (wśród których tylko gminy mają ustawowo zagwarantowane dochody z tytułu innych podatków niż stanowiące co do zasady dochód budżetu państwa).

2. Umiejscowienie podatku od nieruchomości w polskim systemie podatkowym

W polskim systemie podatkowym poszczególne podatki różnią się od siebie z uwagi na następujące kryteria:

- 1) sposób poboru,
- 2) przedmiot opodatkowania, czyli to, od czego trzeba zapłacić podatek, co jest podstawą jego obliczenia,
- 3) podmiot opodatkowania, czyli to, kto i w jakich okolicznościach jest zobowiązany do zapłaty podatku.

Najbardziej obrazowym wyszczególnieniem pomiędzy poszczególnymi podatkami wydaje się ich podział na podatki bezpośrednie (czyli takie, które wprost obciążają podatnika) i pośrednie (tj. zawarte w cenach towarów lub usług).

Do pierwszej grupy należą np.:

- 1) podatki dochodowe (PIT i CIT),
- 2) wszystkie tzw. podatki lokalne (tj. od nieruchomości, od środków transportowych, rolny i leśny).

Natomiast do drugiej grupy należą takie należności, jak podatek od towarów i usług (VAT) czy podatek akcyzowy.

Dopuszczalne jest również kryterium podziału ze względu na to, czym dochodem są poszczególne podatki. Wówczas możemy wskazać na podatki:

- 1) państwowe, tj. stanowiące co do zasady dochód budżetu państwa, jak ww. podatki dochodowe czy pośrednie, choć należy zaznaczyć, że jednostki samorządu terytorialnego mają zagwarantowane w nich udziały (tj. ustawowo przypisane parytety procentowe),
- 2) samorządowe, tj. stanowiące dochody gmin, które jako jedyne mają ustawowo zagwarantowane dochody z tytułu podatków innych niż ww. udziały w podatkach dochodowych; w tym zakresie możemy dokonać podziału na podatki w zależności od organu podatkowego, który je pobiera na:
 - a) podatki pobierane przez gminy (ich organy wykonawcze występują wówczas jako organy podatkowe I instancji) – wszystkie ww. podatki lokalne,
 - b) podatki stanowiące dochód gminy, lecz pobierane przez właściwych terytorialnie naczelników urzędów skarbowych (np. podatek od spadków i darowizn czy od czynności cywilnoprawnych).

Kolejnym z podziałów w obowiązującym systemie podatkowym jest wyszczególnienie podatków:

- 1) dochodowych (gdzie podstawą obliczenia wysokości podatku jest dochód, tj. przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania) np. PIT czy CIT,
- 2) majątkowych – w tym przypadku podstawą jego obliczenia może być:
 - powierzchnia lub wartość nieruchomości (podatek od nieruchomości),
 - ruchomość (podatek od środków transportowych),
 - wysokość zawartej transakcji/sprzedaży (podatek od czynności cywilnoprawnych).

Chcą zatem umiejscowić podatek od nieruchomości w obowiązującym obecnie polskim systemie podatkowym – należałoby wskazać, że jest to bezpośredni podatek majątkowy o samorządowym charakterze.

3. Udział podatku od nieruchomości w dochodach budżetowych

W zakresie dochodów własnych uzyskanych przez gminy w latach 2016–2017 – udział podatku od nieruchomości obrazują poniższe zestawienia:

Tabela 1. Udział podatku od nieruchomości w dochodach własnych gmin w latach 2016–2017

rok	Dochody własne jednostek samorządu terytorialnego w zł			
	ogółem otrzymane	w tym:		
		rodzaj	kwota	udział %
2016	106 359 142 308,53	udział w PIT	40 830 042 649,71	38,50
		podatek od nieruchomości	20 772 695 974,29	19,50
		udział w CIT	7 417 673 759,04	7,00
		z majątku	7 353 147 780,06	6,90
		podatek rolny	1 512 239 601,71	1,40
		podatek od środków transportowych	1 055 120 523,55	1,00
dotacje celowe na realizację zadań własnych		7 732 903 696,76		
2017	113 282 385 808,68	udział w PIT	44 925 534 375,95	39,60
		podatek od nieruchomości	21 834 675 505,36	19,30
		udział w CIT	8 358 938 579,10	7,40
		z majątku	7 437 345 490,03	6,60
		podatek rolny	1 485 386 840,96	1,30
		podatek od środków transportowych	1 092 340 422,12	1,00
dotacje celowe na realizację zadań własnych		7 386 686 858,76		

Źródło: opracowanie własne autora.

Jak wynika z powyższych zestawień w ogólnej kwocie dochodów własnych podatek od nieruchomości „ustępuje” jedynie kwocie dochodu stanowiącej udział w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie kwota dochodu z tego tytułu we wskazanym okresie każdorazowo była wyższa niż razem wzięte dochody z mienia oraz pozostałych podatków lokalnych.

Ponadto w każdym roku dochody z tytułu podatku od nieruchomości były ponaddwukrotnie wyższe niż przekazywana każdego roku łączna kwota dotacji celowych na realizację zadań własnych.

Dlatego trudno założyć, żeby jakakolwiek gmina była w stanie normalnie funkcjonować i realizować przypisane jej zadania w sytuacji, kiedy byłaby pozbawiona dochodów z tytułu tego podatku.

4. Podstawy prawne wymiaru podatku

Podstawowym aktem prawnym w zakresie, w którym:

- 1) zawarto regulacje w zakresie poszczególnych elementów konstrukcyjnych,
- 2) wskazano zakres zwolnień o charakterze przedmiotowym i podmiotowym

– jest wspomniana PodLokU. Z uwagi na zawarte w niej odesłania – co do definicji budynku czy budowli (jako obiektów budowlanych) – podstawą prawną wymiaru tego podatku jest również PrBud.

W zakresie gruntów (co będzie omówione w dalszej części) podstawowym aktem prawnym dotyczącym rozgraniczenia, jakim z trzech podatków (rolny, leśny czy od nieruchomości) dana powierzchnia powinna być opodatkowana, jest EwGriBudR.

Nie sposób również nie wspomnieć, że w zakresie:

- 1) procedury stosowanej przy ustalaniu lub określaniu kwot zobowiązań podatkowych,
- 2) określania wzajemnych relacji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi,
- 3) trybu wykonywania poszczególnych czynności przez organy podatkowe w trakcie prowadzonych postępowań,
- 4) elementów decyzji jako formy rozstrzygnięcia przez organy podatkowe poszczególnych postępowań,

– pełne zastosowanie znajdują regulacje zawarte w OrdPU.

Podstawa prawna:

- art. 84, art. 217 Konstytucji RP,
- art. 46 par. 1, art. 49 par. 1 KC,
- art. 6 OrdPU,
- art. 20 ust. 1c PDOFizU,
- art. 1 PodLeśnyU,
- art. 1a ust. 2 pkt 3, art. 1a ust. 1 pkt 4, art. 2 ust. 3 pkt 4, art. 6, art. 7 PodLokU,
- art. 2 PodRolU,
- art. 15 PrSzkolWyż,
- art. 3, art. 6 ust. 1 pkt 4 PWPrPrzed,
- art. 21 SpółdzRolnU,
- art. 4 ZmPartPublPrywU18,
- art. 1 ZmSysWspRodzU17.

Rozdział II. Podstawowe pojęcia w podatku od nieruchomości

1. Przedmiot opodatkowania

1.1. Grunt

Na gruncie PodLokU pojęcie nieruchomości jako podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie zostało zdefiniowane. Oczywiście można posiłkowo posłużyć się definicją zawartą w art. 46 § 1 KC, zgodnie z którą: „nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności”.

Z uwagi jednak na to, że na gruncie PodLokU przedmiot opodatkowania obejmuje również obiekty budowlane, wskazana powyżej definicja może nie pokrywać się z poszczególnymi przedmiotami opodatkowania.

W zakresie gruntów podstawowe znaczenie mają zapisy EwGriBudR (o czym będzie mowa w dalszej części opracowania), dlatego, że w pierwszej kolejności stanowią one dla samorządowych organów podatkowych podstawę do rozstrzygnięcia opodatkowaniu, jakim podatkom podlegają dane grunty (tj. od nieruchomości, rolnym czy leśnym).

W § 67 EwGriBudR zostały wymienione rodzaje użytków gruntowych – tj.:

- 1) grunty rolne,
- 2) grunty leśne,
- 3) grunty zabudowane i zurbanizowane,
- 4) użytki ekologiczne, oznaczone symbolem złożonym z litery „E” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E-Ws, E-Wp, E-Ls, E-Lz, E-N, E-Ps, E-R,
- 5) grunty pod wodami, wśród których wyodrębniono:
 - a) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi (Wm),
 - b) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi (Wp),

- c) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi (Ws),
- 6) tereny różne – oznaczone jako Tr.

Ze wskazanych powyżej rodzajów użytków gruntowych wyodrębniono w ramach:

- 1) gruntów zabudowanych i zurbanizowanych:
 - a) tereny mieszkaniowe (B),
 - b) tereny przemysłowe (Ba),
 - c) inne tereny zabudowane (Bi),
 - d) zurbanizowane tereny niezabudowane lub w trakcie zabudowy (Bp),
 - e) tereny rekreacyjno-wypoczynkowe (Bz),
 - f) użytki kopalne (K),
 - g) tereny komunikacyjne, wśród których wyróżniono:
 - drogi (dr),
 - tereny kolejowe (Tk),
 - inne tereny komunikacyjne (Ti),
 - grunty przeznaczone pod budowę dróg publicznych lub linii kolejowych (Tp).

Uwzględniając powyższe, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – niezależnie od sposobu wykorzystywania gruntu – podlegać będą co do zasady:

- 1) tereny różne (Tr),
- 2) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi (Ws),
- 3) grunty zabudowane i zurbanizowane (B, Ba, Bi, Bp, Bz, K).

Część gruntów pod wodami stanowiące:

- 1) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi (Wp), z wyłączeniem gruntów pod jeziorami lub sztucznymi zbiornikami,
- 2) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi (Wm),
- 3) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych,

nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 3 PodLokU.

W zakresie gruntów zaliczonych do terenów komunikacyjnych, a stanowiących drogi (posiadających oznaczenie dr w ewidencji gruntów i budynków) należy wskazać, że to ustawowe wyłączenie dotyczy wyłącznie dróg publicznych, które zgodnie z art. 2 ust. 1 DrPublU dzielą się na drogi:

- 1) krajowe,
- 2) wojewódzkie,
- 3) powiatowe,
- 4) gminne.

Ich właścicielami są Skarb Państwa (drogi krajowe) oraz właściwy z uwagi na lokalizację samorząd, przy czym nie każda droga jest drogą publiczną.

Zaliczenie danego gruntu do kategorii dróg:

- 1) **krajowych** następuje w rozporządzeniu wydanym przez ministra właściwego ds. transportu w porozumieniu z ministrami właściwymi do spraw: administracji publicznej, spraw wewnętrznych oraz obrony narodowej,
- 2) wojewódzkich/powiatowych/gminnych następuje w uchwale podejmowanej przez organ stanowiący danej jednostki samorządu terytorialnego.

Pozostałe drogi – tj. takie, które w uchwale nie zostały zaliczone do kategorii dróg publicznych – nie były objęte ww. zakresem ustawowego wyłączenia z opodatkowania.

Temat dróg wewnętrznych do końca 2015 r. był istotny głównie w gminach, które były zobowiązane do tzw. samoopodatkowania w zakresie będących jej własnością nieruchomości, które w jakiegokolwiek formie nie zostały przekazane w posiadanie lub korzystanie innym podmiotom (w tym w zakresie dróg wewnętrznych).

W prowadzonych rozważaniach na temat tego, czy gminy były zobowiązane same sobie deklarować powierzchnie będących ich własnością nieruchomości, a następnie płacić samym sobie naliczony od tego podatek, niewątpliwa racja jest po stronie tych, którzy wskazywali na taki obowiązek po stronie gmin.

Nie ulega wątpliwości, że zgodnie z art. 3 ust. 1 PodLokU, pierwszym i najważniejszym podatnikiem jest właściciel. Skoro tak, to prawo własności gminy należało uznać za takie samo prawo, jak np. przysługujące każdej osobie fizycznej czy prawnej względem będących ich własnością nieruchomości.

Dopiero od 1.1.2016 r. ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt 15 PodLokU wprowadził przedmiotowe zwolnienie w tym zakresie, nie objął nim jednak takich nieruchomości (gruntów i budynków) będących własnością gminy, które zostały:

- 1) zajęte na działalność gospodarczą,
- 2) przekazane w posiadanie innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych lub pozostałych podmiotów.

W zakresie pozostałych terenów komunikacyjnych, a stanowiących:

- 1) tereny kolejowe (Tk) – należy wskazać, że co do zasady podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeśli nie znajduje w danej sprawie zastosowania zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 i pkt 1a PodLokU, zgodnie z którymi grunty oznaczone jako Tk będą objęte ustawowym i przedmiotowym jednocześnie zwolnieniem z podatku od nieruchomości, jeżeli stanowią:
 - a) element takiej infrastruktury kolejowej, która (wystarczy spełnienie jednego z poniższych warunków):
 - jest udostępniana przewoźnikom kolejowym,
 - jest wykorzystywana do przewozu osób,
 - tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 143,5 cm,
 - b) pozostałość po zlikwidowanej linii kolejowej lub jej odcinka, do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego, nie dłużej jednak niż przez 3 lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym stała się ostateczna decyzja lub weszło w życie rozporządzenie, wyrażające zgodę na likwidację linii lub ich odcinków, wydane w trybie przewidzianym

nym w przepisach o transporcie kolejowym, z wyjątkiem zajętych na działalność inną niż uregulowana w ww. przepisach,

- 2) grunty przeznaczone pod budowę dróg publicznych (Tp) – należy przy ich ewentualnym opodatkowaniu mieć na uwadze treść art. 22 InwDrogPublU, zgodnie z którym: „zwalnia się z podatku od nieruchomości grunty i budynki wchodzące w skład nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg publicznych, nabytych, po dniu 1 stycznia 2007 r., odpowiednio na własność lub w trwałe zarząd Skarbu Państwa oraz przekazanych Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad, właściwych jednostek samorządu terytorialnego od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło nabycie, nie dłużej niż przez okres 5 lat w odniesieniu do gruntów i 1 roku w odniesieniu do budynków”.

Co istotne, art. 2 ust. 3 pkt 4 PodLokU obejmuje grunty i budowle, pozostawiając budynki poza zakresem swojej regulacji.

1.2. Budynek

W przedmiotowym zakresie należy w pierwszej kolejności wskazać na definicję obiektu budowlanego zawartą w art. 3 pkt 1 PrBud, zgodnie z którą jest nim: „budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”.

Jak z niej wynika każdy budynek czy budowla są obiektami budowlanymi, choć w zakresie definicji próżno ich szukać w PodLokU. W tym zakresie ustawa podatkowa odsyła w art. 1a ust. 1 pkt 1 do definicji budynku zawartej w art. 3 pkt 2 PrBud, zgodnie z którą budynek to taki obiekt budowlany, który:

- 1) jest trwale związany z gruntem,
- 2) został wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- 3) posiada fundamenty i dach.

W zakresie fundamentów (pojęcie niezdefiniowane zarówno w PodLokU, jak i w PrBud) należy wskazać, że każdy ich rodzaj (jeżeli jest zgodny z prawem budowlanym) jest spełnieniem przedstawionej powyżej definicji budynku. W sytuacji kiedy organ podatkowy nie jest w stanie samodzielnie ustalić, czy dany obiekt ma (i ewentualnie jakie) fundamenty, wówczas przedmiotową kwestię powinien wyjaśnić poprzez opinię powołanego w danej sprawie biegłego.

Podobnie wygląda kwestia z użytym przez ustawodawcę terminem „trwały związek z gruntem” jako **elementem ustawowej definicji budynku**. Z uwagi na brak jego zdefiniowania można przyjąć, że każdy budynek, który ma fundament, jest jednocześnie trwale (poprzez niego właśnie) związany z gruntem.

Natomiast w ujęciu cywilistycznym – zgodnie z art. 47 § 2 w zw. z art. 48 KC – budynek to trwale związana z gruntem jego część składowa, która nie może być od tego gruntu odłączona bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.

W tym ujęciu możliwe będzie uznanie za trwale związany z gruntem jedynie taki budynek, który przy próbie oderwania od gruntu ulegnie uszkodzeniu i jednocześnie nie został wzniesiony do przemijającego (okresowego) użytku.

Przez pryzmat wskazanej powyżej cywilistycznej definicji za budynek nie sposób uznać wskazanych w art. 3 ust. 5 PrBud tymczasowych obiektów budowlanych (np. strzelnic, kiosków ulicznych, pawilonów sprzedaży ulicznej i wystawowej, przekryć namiotowych i powłok pneumatycznych, urządzeń rozrywkowych, barakowozów, obiektów kontenerowych), które ustawodawca zdefiniował jako:

- 1) przeznaczone do czasowego użytkowania w okresie krótszym niż jego trwałość techniczna,
- 2) przewidziane do przeniesienia w inne miejsce lub do rozbiórki,
- 3) obiekty niepołączone trwale z gruntem.

Stanowiska Ministra Finansów z 29.11.2004 r., Nr LK-741/LP/PP/04, Legalis

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

PodLokU oraz PrBud posługują się pojęciem fundamentu bez jego zdefiniowania. Zgodnie z informacjami uzyskanymi w Głównym Urzędzie Nadzoru Budowlanego, element konstrukcji budowlanej, w jej najniższej części, mający za zadanie przekazanie ciężaru budowli na grunt, jest fundamentem, np.: ława, stop fundamentowy. Pod pojęciem fundamentów należy rozumieć każdy ich rodzaj. Obiektu budowlanego, który ma dach, jest trwale związany z gruntem i wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, ale nie posiada fundamentu, nie można uznać za budynek w rozumieniu art. 3 pkt 2 PrBud.

Zgodnie z wyjaśnieniami udzielonymi przez Departament Architektury i Budownictwa Ministerstwa Infrastruktury przy piśmie z 16.4.2004 r., znak: BA3m-022-50/2977/04, „fundamenty mogą być wykonywane z bardzo różnych materiałów, takich jak: drewno, beton, kamień itd. Mogą też być w różny sposób wykonane, np.: murowane lub układane z elementów prefabrykowanych, monolityczne, płytowe (wylewka betonowa), jak również mogą być fundamenty posadowione na różnych poziomach lub mogą być typu głębokiego (pale)”.

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

Jeżeli organ podatkowy ma wątpliwości, czy dany obiekt budowlany posiada np. fundamenty, zgodnie z art. 197 § 1 OrdPU może powołać biegłego lub biegłych, posiadających specjalistyczną wiedzę z zakresu Prawa budowlanego, w celu wydania opinii.

1.3. Budowla

Pojęcie budowli (podobnie jak budynku) ustawodawca zdefiniował w PodLokU; w ustawie podatkowej ustawodawca odsyła do ustawy PrBud w zakresie zdefiniowanych w niej pojęć obiektu budowlanego i urządzenia budowlanego (na gruncie PrBud obiektem budowlanym może być zarówno budowla, jak i budynek).

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 PodLokU budowla to 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.

Pojęcie obiektu budowlanego przedstawiono powyżej w pkt 1.2 (budynki), natomiast urządzenia budowlane (jako budowle) to zgodnie z art. 3 pkt 9 PrBud urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

W zestawieniu z definicją budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 PodLokU należy również wskazać na definicję tego pojęcia zawartą w art. 3 pkt 3 PrBud, w której ustawodawca stwierdził, że budowla to taki obiekt budowlany, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, to także fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W ww. definicji ustawodawca zawarł przykładowe wyliczenie 26 budowli, wskazując, że są nimi m.in.: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń).

Zestawiając ze sobą ww. definicje należy stwierdzić, że w zakresie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w pierwszej kolejności zastosowanie znajduje definicja budowli zawarta w PodLokU.

W zakresie definiowania tego pojęcia – i tym samym ustalenia, czy mamy do czynienia z przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości – jedynie pomocnicze (uzupełniające) znaczenie mogą mieć przepisy dwóch rozporządzeń Rady Ministrów – tj.:

- 1) z 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych¹,
- 2) z 30.12.1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych².

W przeciwieństwie do PrBud, do którego ustawodawca odsyła wprost w PodLokU, próżno takiego odesłania szukać w ustawie podatkowej do któregośkolwiek z ww. aktów wykonawczych.

¹ Dz.U. z 2016 r. poz. 1864.

² Dz.U. z 1999 r. Nr 112, poz. 1316.

Poza tym są to akty wykonawcze (rozporządzenia), które w hierarchii aktów prawnych zostały umiejscowione niżej niż ustawy jako akty prawne przewidziane do nakładania danin publicznych (podatków).

Zważywszy na przedstawione powyżej definicje należy wskazać, że na potrzeby decydowania o ewentualnym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, budowla:

- 1) nie może być jednocześnie uznana za budynek lub obiekt małej architektury,
- 2) wraz z instalacjami i urządzeniami musi stanowić całość techniczno-użytkową, niezbędną do wykorzystywania danej budowli na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej,
- 3) swoim zakresem definicyjnym obejmuje również urządzenia budowlane, których rolę można sprowadzić do zapewnienia właściwego użytkowania danego obiektu budowlanego.

Ważne

Jeśli w danym przypadku zostanie poczynione ustalenie, że przedmiotem opodatkowania jest urządzenie budowlane – to jako budowla będzie ono podlegało opodatkowaniu wyłącznie w przypadku jego związania z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Jeśli natomiast w danej sprawie organ stwierdzi, że przedmiotem opodatkowania nie jest urządzenie budowlane, wówczas musi rozważyć, czy potencjalny przedmiot opodatkowania to obiekt budowlany, a następnie rozstrzygnąć, czy jest on budynkiem, czy budowlą.

Zakresem definicyjnym pojęcie budowli nie obejmuje obiektu małej architektury, które zgodnie z jego definicją zawartą w art. 3 pkt 4 PrBud stanowią niewielkie obiekty jak np. związane z kultem religijnym czy posiadające użytkowy charakter i służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku.

Niezależnie od tego, z jakim obiektem małej architektury mamy do czynienia, nie podlega on opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie jest budynkiem ani budowlą.

Z uwagi na treść zawartej w PodLokU definicji budowli oraz ujęte przez ustawodawcę w tej ustawie odesłanie do definicji ujętej w PrBud, w praktyce mogą powstać problemy w faktycznym ustaleniu przez organy podatkowe, czy w danym przypadku mamy do czynienia z podlegającą opodatkowaniu budowlą.

Dlatego na potrzeby ewentualnego opodatkowania obiektu budowlanego jako budowli podatkiem od nieruchomości organy podatkowe powinny podejmować następujący po sobie szereg określonych czynności:

- 1) w pierwszej kolejności należy ustalić, czy przedmiot ewentualnego opodatkowania podatkiem od nieruchomości to obiekt budowlany, a następnie stwierdzić, czy dany obiekt budowlany jest obiektem małej architektury (które z racji, że nie są ani budynkami, ani budowlami, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości),
- 2) następnie posługując się definicjami z PodLokU (jedynie pomocniczo z PrBud) należy rozstrzygnąć, z czym organ podatkowy ma do czynienia – tj. z budynkiem czy z budowlą.

1.4. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych

Dnia 7.6.2018 r. uchwalona została ZmOdnŹródłaEnU18, która – w ujemnym tego słowa znaczeniu – „zrewolucjonizowała” w gminach zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych jako budowli, poprzez wprowadzenie zmian w dwóch ustawach z mocą wsteczną od 1.1.2018 r.:

- 1) InwElektrWiatrU poprzez zmianę zawartą w jej art. 2 pkt 1 definicji elektrowni wiatrowej:
 - a) wersja przed nowelizacją określa elektrownię wiatrową jako:
„budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz **elementów technicznych**, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 OdnŹródłaEnU”,
 - b) wersja po nowelizacji określa elektrownię wiatrową jako:
„instalację odnawialnego źródła energii, składającą się z części budowlanej stanowiącej budowlę w rozumieniu prawa budowlanego oraz urządzeń technicznych, w tym elementów technicznych, w której energia elektryczna jest wytwarzana z energii wiatru, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 OdnŹródłaEnU”.

W poprzednio obowiązującej definicji celowo zaznaczono fragment, który nowelizacja z niej usunęła, gdyż jest on zdefiniowany w pkt 2 tego artykułu jako: „wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu”.

Wskazany zabieg uniemożliwił gminom opodatkowywanie całych elektrowni wiatrowych jako budowli. Z podstawy opodatkowania wyłączono bowiem najbardziej wartościowe ich części.

Co więcej, zmianie wprowadzonej w trakcie roku nadano wsteczną moc obowiązującą od początku roku, co umożliwiło składanie korekt deklaracji za okres pierwszego półrocza 2018 r. skutkujących koniecznością dokonywania wielomilionowych rozliczeń (zwrotów nadpłat lub ich zarachowań) oraz oznaczających konieczność pomniejszania planu dochodów z tytułu podatku od nieruchomości w okresie drugiego półrocza tego roku.

- 2) PrBud, w której zmieniono:
 - a) definicję budowli zawartą w art. 3 pkt 3:
 - wersja przed nowelizacją:
„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod

maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”,

- wersja po nowelizacji:

„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i 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 jądrowych, **elektrowni wiatrowych** i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Ponadto w załączniku do PrBud zawierającym kategorie poszczególnych obiektów budowlanych zmieniono treść przedostatniej – 29 kategorii:

- 1) wersja przed nowelizacją:

„kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszyny oraz **elektrownie wiatrowe**”,

- 2) wersja po nowelizacji:

„kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszyny oraz **części budowlane elektrowni wiatrowych**”.

Jak wynika z powyższego zmiany wprowadzone do ustawy PrBud spowodowały, że na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowlami przestały być ich najbardziej wartościowe części (wirniki z łopatami), co spowodowało wspomniany spadek dochodów z tytułu podatku od nieruchomości oraz konieczność rozliczania z tego tytułu (za okres od stycznia do czerwca 2018 r.) wielomilionowych zwrotów.

1.5. Wyłączenia ustawowe

1.5.1. Przedmioty niepodlegające opodatkowaniu

W art. 2 PodLokU ustawodawca wskazał określone kategorie nieruchomości, które z założenia nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. takie, których ustawodawca nie wskazał w kręgu przedmiotów opodatkowania. Zaliczono do nich:

- 1) użytki rolne i lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – w tym przypadku grunty te co do zasady podlegają opodatkowaniu odpowiednio podatkami rolnym (na podstawie PodRolU) oraz leśnym (PodLeśnyU), oczywiście przy założeniu, że są sklasyfikowane w EWGriBudR jako grunty rolne czy leśne,

Ważne

Jedyną prawnie dopuszczalną możliwością, żeby takiego opodatkowania (zgodnego z gleboznawczym oznaczeniem) nie zastosować, jest (o czym będzie mowa poniżej) faktyczne zajęcie tych grun-

tów na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, co w następstwie spowoduje ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości po stawkach przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

- 2) przy zachowaniu zasady wzajemności takie nieruchomości będące własnością obcych państw lub organizacji międzynarodowych, które przeznaczono na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych,
- 3) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych,
- 4) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi,
- 5) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich, co *de facto* sprowadza się do wyłączenia z opodatkowania nieruchomości zajętych na siedziby tych organów (np. budynki urzędów),
- 6) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle, z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych – o tej kwestii wspomniano powyżej w pkt 1.1.,
- 7) nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa, które wchodzi w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w KZNU, w tym zarządzanych przez Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe oraz powierzonych Krajowemu Ośrodkowi Wsparcia Rolnictwa czy Agencji Mienia Wojskowego.

1.5.2. Przedmioty i podmioty zwolnione z opodatkowania

Odrębną kategorię nieruchomości stanowią takie, które wprawdzie podlegają co do zasady opodatkowaniu, lecz zostały z niego zwolnione przez ustawodawcę jako przedmioty opodatkowania (tzw. zwolnienia przedmiotowe) lub z podatku zostały zwolnione podmioty zobowiązane do dokonania zapłaty (zwolnienia podmiotowe).

W art. 7 ust. 1 PodLokU ustawodawca zawarł katalog 19 przedmiotów zwolnionych z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zaliczając do niego m.in.:

- 1) nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego,
- 2) grunty i budynki lub ich części, stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów – to zwolnienie wprowadzone do porządku prawnego z początkiem roku 2016 zakończyło *de facto* toczący się spór w przedmiocie, czy gmina – jako właściciel nieruchomości – była zobowiązana do samoopodatkowania się w tym zakresie,