

# **Podatek od nieruchomości. Skuteczne wymierzanie zobowiązań podatkowych**

Przejdź do produktu na [ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)

# **Część I. Charakterystyka podatku od nieruchomości**



# Uwagi wprowadzające

Władanie majątkiem nieruchomości wiąże się z koniecznością ponoszenia ciężaru o charakterze podatkowym. Pojęcie podatku zostało sformułowane w OrdPU. Jest to publicznonprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. W przypadku omawianej daniny obowiązek zapłaty na rzecz gminy wynika z PodLokU. Kluczową cechą podatku jest nieodpłatność. Co oznacza, że podatnicy nie uzyskują nic w zamian za świadczenia, ponieważ płacenie podatków wiąże się z koniecznością ponoszenia ciężarów związanych z organizacją społeczeństwa. W myśl art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Zupełnie innego rodzaju świadczeniem publicznym jest opłata, która w przeciwieństwie do podatku charakteryzuje się ekwiwalentnością – uiszczeniu należności odpowiada niepieniężna wzajemność. Na przykład w opłacie targowej płacący w zamian za świadczenie uzyskuje możliwość prowadzenia sprzedaży w przestrzeni publicznej.

Podatek od nieruchomości może znacząco obciążać kieszeń podatników, z tego powodu często kwestionują oni słuszność samej koncepcji opodatkowania. Dlatego na wstępie warto zastanowić się nad ideą funkcjonowania omawianej daniny. W ten sposób można uniknąć sytuacji, w której u kontrolującego powstaje przeświadczenie, że znacznie zwiększając zobowiązanie, krzywdzą podatników.

Podstawowym zadaniem gminy jest spełnianie potrzeb mieszkańców. W związku z tym członkowie wspólnoty muszą „się zrzucić” na koszty ponoszone w interesie ogółu (np. na utrzymanie żłobków). Pojawia się przy tym następujące pytanie: „Dlaczego właściciele nieruchomości ponoszą ciężar realizacji zadań gminy w większym stopniu niż pozostali członkowie wspólnoty?”. Rozwiązanie tego problemu kryje się w konsekwencjach przyznania prawa własności nieruchomości.

Zgodnie z art. 46 § 1 KC: „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”. Teoretycznie punktem wyjścia dla funkcjonowania własności nieruchomości jest stan, w którym wszystkie części powierzchni gruntowych mają

charakter publiczny. Pierwotną genezą uzyskania prawa własności jest umowa o charakterze społecznym, w ramach której wspólnota zrzeka się władania nad częścią gruntu, umożliwiając jednostce uzyskanie prawa własności. Następnie nieruchomość może być przedmiotem obrotu, tj. przechodzić z rąk do rąk. Jednak bez pierwotnego „uwolnienia” gruntu z przestrzeni publicznej nie doszłoby do powstania prawa własności.

Konsekwencją wyodrębnienia prywatnej nieruchomości jest ograniczenie możliwości korzystania z niej przez gminę. Grunt stanowiący własność prywatną służy zaspokajaniu potrzeb jednostki. Przy czym zaspokajana jest ona kosztem reszty społeczeństwa lokalnego. Im większy obszar prywatny, tym mniejsza przestrzeń publiczna. Efekt ten ma charakter ciągły, dlatego zasadne jest, aby własność prywatna wiązała się ze stałym ponoszeniem kosztów rekompensujących wspólnocie ubytek powierzchni publicznej.

Konstrukcja podatku od nieruchomości na poziomie podstawowym nie odbiega od schematu budowy pozostałych podatków polskiego systemu opodatkowania. Podstawowe elementy daniny tego rodzaju to:

- 1) przedmiot opodatkowania (za co trzeba płacić?);
- 2) podatnicy (kto musi płacić?);
- 3) obowiązek podatkowy (w jaki sposób dochodzi do uzyskania statusu podatnika?);
- 4) podstawa opodatkowania (od jakiego rodzaju wielkości jest naliczany podatek?);
- 5) stawki (jak obliczyć kwotę do zapłaty?);
- 6) zwolnienia (kiedy nie trzeba płacić?).

Podstawowe elementy konstrukcyjne podatku powinny być uregulowane w akcie rangi ustawowej. Wynika to z zapisu konstytucyjnego (art. 217 Konstytucji RP), zgodnie z którym: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. W związku z tym wyżej przywołane elementy uregulowano w PodLokU. Pozostałe (techniczne) elementy związane z funkcjonowaniem opodatkowania są regulowane rozporządzeniami (np. w sprawie wzorów deklaracji). Ważną rolę w systemie opodatkowania nieruchomości odgrywają uchwały rady miasta (gminy) umożliwiające kształtowanie lokalnej polityki podatkowej w granicach wyznaczonych w ustawie.

W pierwszej części omówione zostaną kluczowe elementy konstrukcji podatku od nieruchomości, co umożliwi pewniejsze poruszanie się na gruncie obsługi weryfikacyjnej.

# Rozdział I. Przedmioty opodatkowania

## 1. Informacje ogólne

Podstawą funkcjonowania każdego podatku jest wyznaczenie zbioru elementów, który pozwala stwierdzić, od czego należy go zapłacić. Zazwyczaj przedmiot opodatkowania jest ogólnie zarysowany już w samej nazwie daniny, np.:

- 1) podatek od czynności cywilnoprawnych;
- 2) podatek od spadków i darowizn;
- 3) podatek od towarów i usług.

W przypadku podatku od nieruchomości nazwa jest zdecydowanie niepełna, ponieważ ogromna część zbioru podstaw opodatkowania nie zalicza się do nieruchomości. Zgodnie z art. 2 ust. 1 PodLokU opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W związku z tym trafniejsza byłaby nazwa: „podatek od nieruchomości i obiektów budowlanych”, chociaż i ona nie jest w pełni adekwatna, biorąc pod uwagę to, jak poważny udział w zbiorze podstaw opodatkowania mają urządzenia budowlane.

Zgodnie z art. 46 § 1 KC 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 tego wynika, że nieruchomościami w każdym wypadku są grunty. Mogą być nimi również budynki, „jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności”. Zatem budynek zawsze jest obiektem budowlanym, a niekiedy odrębną nieruchomością. Z treści art. 48 KC wynika, że budynek może być również częścią składową nieruchomości. W myśl tej regulacji do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane.

### Przykład

Podatnik posiada grunt, na którym są posadowione:

- 1) wiata (bez stałego związania gruntem);
- 2) budynek;
- 3) plac utwardzony (urządzenie budowlane).

W tym przypadku przedmiotem opodatkowania jest:

- 1) grunt – nieruchomość;
  - 2) budynek – obiekt budowlany będący częścią składową nieruchomości gruntowej;
  - 3) plac utwardzony – urządzenie budowlane będące częścią składową nieruchomości gruntowej;
  - 4) wiata – obiekt budowlany niestanowiący części składowej nieruchomości.
- 

W mojej ocenie najbardziej adekwatną nazwą dla omawianej daniny byłoby następujące określenie: „podatek od gruntów oraz obiektów i urządzeń budowlanych”.

Na potrzeby tego opracowania, w celu przejrzystego zaprezentowania przedmiotów opodatkowania, dokonano następującego podziału przedmiotów opodatkowania:

- 1) grunty;
- 2) budynki;
- 3) lokale (mieszkalne i niemieszkalne);
- 4) budowle;
- 5) urządzenia budowlane.

## 2. Grunty

Kluczową rolę w urzędowym funkcjonowaniu gruntów pełni EGiB, do prowadzenia której są zobowiązani starostowie na podstawie PrGeodKart. Ewidencja w zakresie dotyczącym gruntów obejmuje ich:

- 1) położenie;
- 2) granice;
- 3) powierzchnie;
- 4) rodzaje;
- 5) klasy bonitacyjne;
- 6) oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład której wchodzi grunty.

Z tego względu EGiB stanowi podstawę wymiaru podatku od nieruchomości (art. 21 PrGeodKart). W odniesieniu do gruntów wynika to również z samej PodLokU, ponieważ przez użyte w ustawie określenia:

- 1) użytki rolne;
- 2) lasy;
- 3) nieużytki;
- 4) grunty zadrzewione i zakrzewione;

- 5) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi;
- 6) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi

– rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w EGiB (art. 1a ust. 3 PodLokU).

W polskim systemie podatkowym grunt może być przedmiotem tylko jednego z następujących podatków: od nieruchomości, leśnego lub rolnego. Z tego względu PodLokU wyłącza ze zbioru przedmiotów opodatkowania użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

### Ważne

Grunty rolne oraz lasy zasadniczo nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że wykonywana jest na nich działalność gospodarcza.

Grunty rolne dzielą się na:

- 1) użytki rolne, do których zalicza się:
  - a) grunty orne, oznaczone symbolem R,
  - b) sady, oznaczone symbolem S,
  - c) łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł,
  - d) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps,
  - e) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br,
  - f) grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr,
  - g) grunty pod rowami, oznaczone symbolem W,
  - h) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr;
- 2) nieużytki, oznaczone symbolem N.

Grunty leśne dzielą się na:

- 1) lasy, oznaczone symbolem Ls;
- 2) grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem Lz.

Ewidencja gruntów i budynków zawiera informacje o przeznaczeniu gruntów, brak w niej jednak informacji o ich faktycznym wykorzystaniu. W ten sposób powstaje „margines niepewności” wymagający działań weryfikacyjnych w celu ustalenia, czy grunt został zgłoszony do opodatkowania właściwym podatkiem.

Wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podlegają również grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych. Ponadto przedmiotem opodatkowania nie są grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi.

Grunty pod wodami dzielą się na:

- 1) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi, oznaczone symbolem Wm;
- 2) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, oznaczone symbolem Wp;
- 3) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi, oznaczone symbolem Ws.



Grunty oznaczone symbolem:

- 1) Wm – bezwarunkowo zostały wyłączone ze zbioru przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości;
- 2) Wp – nie stanowią podstawy opodatkowania, chyba że usytuowano na nich jezioro lub zbiornik sztuczny<sup>1</sup>;
- 3) Ws – bezwzględnie stanowią przedmiot opodatkowania.

Z tego wynika, że w przypadku gruntów pod wodami łatwiej (niż w odniesieniu do gruntów rolnych i lasów) ustalić, które z nich stanowią przedmiot opodatkowania. Nie wymaga to bowiem badania faktycznego wykorzystania tego rodzaju nieruchomości.

Kolejny rodzaj gruntów – grunty zabudowane i zurbanizowane – stanowi trzon zbioru podstaw opodatkowania w dwojakim znaczeniu. Po pierwsze, są to najczęściej opodatkowane grunty, ponieważ podlegają opodatkowaniu niezależnie od wykorzystania (z zastrzeżeniami, o których za chwilę będzie mowa). Ponadto stanowią one podstawę funkcjonowania (posadowienie) budynków, budowli oraz urządzeń budowlanych.

Grunty zabudowane i zurbanizowane dzielą się na:

- 1) tereny mieszkaniowe, oznaczone symbolem B;
- 2) tereny przemysłowe, oznaczone symbolem Ba;
- 3) inne tereny zabudowane, oznaczone symbolem Bi;
- 4) zurbanizowane tereny niezabudowane lub w trakcie zabudowy, oznaczone symbolem Bp;
- 5) tereny rekreacyjno-wypoczynkowe, oznaczone symbolem Bz;
- 6) użytki kopalne, oznaczone symbolem K;
- 7) tereny komunikacyjne, w tym:
  - a) drogi, oznaczone symbolem dr,
  - b) tereny kolejowe, oznaczone symbolem Tk,
  - c) inne tereny komunikacyjne, oznaczone symbolem Ti,
  - d) grunty przeznaczone pod budowę dróg publicznych lub linii kolejowych, oznaczone symbolem Tp.

Grunty mogą zostać wyłączone z opodatkowania, ponieważ PodLokU zawiera jeszcze następujące wyłączenia:

- 1) pod warunkiem wzajemności – nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych (art. 2 ust. 3 pkt 1 PodLokU);
- 2) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich (art. 2 ust. 3 pkt 3 PodLokU);
- 3) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych

---

<sup>1</sup> Zob. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Lex/el. 2020, komentarz do art. 2.

z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych (art. 2 ust. 3 pkt 4 PodLokU);

- 4) nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa, które wchodzą w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w KZNU (art. 2 ust. 4 PodLokU).

Podsumowując, w przypadku gruntów zabudowanych i zurbanizowanych, należy brać pod uwagę ww. wyłączenia (wyjątki). Natomiast grunty rolne i leśne podlegają opodatkowaniu na zasadzie wyjątku, w przypadku ścisłego związku z działalnością gospodarczą.

### 3. Budynki

Opodatkowaniu podlegają „budynki lub ich części”. Częścią budynku stanowiącą odrębny przedmiot opodatkowania jest wyodrębniony lokal (tego rodzaju przedmioty opodatkowania zostaną omówione osobno).

Ponadto opodatkowaniu może podlegać część budynku niestanowiąca wyodrębnionego lokalu, co wynika z art. 3 ust. 1 pkt 4 PodLokU. W myśl tego przepisu podatnikiem może być posiadacz choćby części budynku stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości)<sup>2</sup>.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera definicję budynku na potrzeby podatku od nieruchomości, co oznacza, że na tym gruncie nie można definiować inaczej tego pojęcia. Z tego powodu w podatku od nieruchomości nie znajdzie zastosowania potoczne znaczenie tego słowa. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego budynek to budowla ograniczona ścianami i dachem<sup>3</sup>. Definicja ustawowa budynku jest znacznie bardziej precyzyjna. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 PodLokU 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. Określenie to jest zbieżne z definicją zawartą w PrBud.

Zatem budynkiem jest obiekt, który spełnia następujące warunki:

- 1) stanowi obiekt budowlany w rozumieniu PrBud;
- 2) posiada fundamenty;
- 3) jego związek z gruntem jest trwały;
- 4) został wydzielony za pomocą przegród budowlanych;
- 5) posiada dach.

Wszystkie te warunki muszą zostać spełnione łącznie, aby można mówić o budynku jako podstawie opodatkowania. Zatem brak np. trwałego związku z gruntem obiektu budowlanego, który posiada fundamenty, dach i ściany, wyklucza możliwość opodatkowania takiego przedmiotu jako budynku.

<sup>2</sup> Zob. tamże, komentarz do art. 2.

<sup>3</sup> Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp/budynek> (dostęp: 15.1.2022 r.).

Zgodnie z art. 3 pkt 1 PrBud obiekt budowlany to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Warunek dotyczący obiektu budowlanego niesie za sobą dwie istotne konsekwencje:

- 1) budynkiem jest obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;
- 2) w skład budynku wchodzi instalacje jako integralne części tego obiektu.

Punktem wyjścia dla uznania funkcjonowania budynku jest rodzaj materiału, który został wykorzystany do jego wzniesienia. Ustawa o wyrobach budowlanych odsyła w kwestii zdefiniowania pojęcia „wyroby budowlane” do regulacji unijnych. W myśl art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011 poprzez wyroby budowlane należy rozumieć każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Załącznik Nr IV do tego aktu (grupy wyrobów i wymagania dotyczące jednostek ds. oceny technicznej) zawiera 35 grup tego rodzaju produktów. Należą do nich np. kruszywa, pokrycia dachowe, cementy, wyroby gipsowe, wyroby podłogowe, wyroby murarskie, ale również drzwi, okna, okiennice, bramy.

Integralną częścią obiektu budowlanego, w tym budynku, są instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Pojęcie to w Słowniku języka polskiego posiada następujące znaczenie: „zespół przewodów i urządzeń doprowadzających elektryczność, gaz, wodę itp. do jakichś obiektów lub pomieszczeń”<sup>4</sup>. Zatem budynek składa się nie tylko z elementów budowlanych, lecz także z elementów technicznych.

Budynek jest jednym z trzech rodzajów obiektów budowlanych i charakteryzuje się trwałym związkiem z gruntem, wydzieleniem z przestrzeni przegrodami budowlanymi oraz posiadaniem fundamentu i dachu.

Fundamentem jest element konstrukcji budowlanej, w jej najniższej części, mający za zadanie przekazanie ciężaru ze ścian, stropów i dachu na grunt<sup>5</sup>. Fundamenty dzielą się na dwa rodzaje:

- 1) bezpośrednio, w których obciążenie przekazuje powierzchnia podstawy (bloki fundamentowe, skrzynie fundamentowe, ruszty fundamentowe, płyty fundamentowe, stopy fundamentowe, ławy fundamentowe);
- 2) pośrednio/głębokie, w których obciążenie jest przekazywane przez poboczną część fundamentu (pale fundamentowe, pale normalne, zawieszane pale, stojące pale, studnie fundamentowe, ściany szczelinowe, kolumny, słupy)<sup>6</sup>.

## Orzecznictwo

Dla przypisania podłożu cech fundamentu nie jest konieczne zagłębienie (wkopanie) go w gruncie. Fundamenty mogą być wykonywane z bardzo różnych materiałów, takich jak: drewno, beton,

---

<sup>4</sup> Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp/instalacja> (dostęp: 15.1.2022 r.).

<sup>5</sup> Pismo MF z 10.2.2003 r. (LK-2443/LP/02/AP, Legalis).

<sup>6</sup> Rodzaje fundamentów, <https://uprawnienia-budowlane.com/2020/rodzaje-fundamentow/> (dostęp: 15.1.2022 r.).

kamień itd. Mogą też być w różny sposób wykonane, np. murowane lub układane z elementów prefabrykowanych, monolityczne, płytowe (wylewka betonowa), mogą być również posadowione na różnych poziomach lub mogą być np. typu głębokiego (pale). O tym, czy dany obiekt posiada fundament nie decyduje ani technika jego wykonania, ani sposób zagłębienia go w gruncie, ani nawet (przy obecnym stanie techniki) możliwość przeniesienia obiektu w inne miejsce (wyr. WSA w Gliwicach z 11.8.2020 r., I SA/GI 103/20, Legalis).

Niekiedy ustalenie, czy dany obiekt posiada fundamenty, może wiązać się koniecznością powołania biegłego, który posiada w tej dziedzinie wiedzę specjalistyczną.

Posiadanie fundamentu nie musi oznaczać, że obiekt budowlany jest trwale związany z gruntem (choć i takich opinii nie brakuje<sup>7</sup>). W myśl art. 47 § 2 KC częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Natomiast zgodnie z art. 48 KC do części składowych gruntu należą w szczególności budynki. Zatem trwałe związanie budynku z gruntem polega na ograniczeniu możliwości odłączenia go od podłoża bez uszkodzenia (tak np. wyr. WSA w Poznaniu z 30.5.2019 r., I SA/Po 218/19, Legalis). Ze względu na osiągnięcia nowoczesnej techniki budowlanej zupełne wykluczenie takiej możliwości wydaje się niezasadne, bowiem w praktyce zdarzają się przypadki przenoszenia budynków trwale związanych z gruntem. Ponadto we współczesnym budownictwie dość powszechna jest koncepcja wznoszenia obiektów budowlanych w sposób umożliwiający szybką rozbiórkę i ponowny montaż w innym miejscu. Przy czym warto zauważyć, że poprzez roboty budowlane należy również rozumieć montaż (art. 3 pkt 7 PrBud). Zatem „przeniesienie” obiektu budowlanego w inne miejsce wymaga podjęcia robót budowlanych, czyli ponownego wzniesienia obiektu.

Pojęcie trwałego związku z gruntem, w mojej ocenie, zostało dobrze wyjaśnione w uzasadnieniu uchwały NSA z 29.9.2021 r. (III FPS 1/21, Legalis), w myśl którego: „Pojęcie «trwałego związania z gruntem» oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Nie będzie trwale związany z gruntem taki obiekt budowlany, w którym dolna płaszczyzna postumentu (podbudowy) znajduje się na poziomie terenu, a jego przeniesienie lub rozebranie nie wiąże się z wykonaniem robót ziemnych. Odłączenie obiektu budowlanego od fundamentów, prowadząc do istotnej zmiany całości, a czasem również do uszkodzenia lub zniszczenia części budowlanej położonej ponad fundamentami, niweczy możliwość traktowania odłączanego fragmentu (bez fundamentu stanowiącego część składową obiektu budowlanego), jako budynek”.

W myśl art. 47 § 3 KC przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. To oznacza, że trwałe związanie z gruntem wyklucza tymczasowość obiektu. W praktyce może dojść do sytuacji, w której:

- 1) powiązanie obiektu budowlanego z podłożem wyklucza odłączenie „bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego”;
- 2) obiekt budowlany został wzniesiony tymczasowo (dla przemijającego użytku).

<sup>7</sup> Więcej na ten temat: R. Dowiegier, L. Eteł, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki..., Lex/el. 2020, komentarz do art. 1a.

W orzecznictwie sądowym podkreśla się dwa równorzędne aspekty trwałości powiązania z podłożem:

- 1) techniczny;
- 2) czasowy.

Pierwszy dotyczy sposobu umocowania obiektu, drugi – czasu, na jaki został on wzniesiony.

W interpretacji pojęcia „tymczasowości” użyteczny jest art. 3 pkt 5 PrBud, zgodnie z którym poprzez tymczasowy obiekt budowlany należy rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe, przenośne wolno stojące maszty antenowe.

Wydzielenie za pomocą przegród budowlanych oznacza, że za pomocą wyrobów budowlanych dokonano wyznaczenia granic obiektu budowlanego. Dzięki czemu budynek posiada wnętrze, co jest istotą jego funkcjonowania. Realizacja funkcji budynku następuje bowiem (zasadniczo) w jego części wewnętrznej.

#### Orzecznictwo

---

Określenie „wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych” zawiera dwie cechy: wydzielenie z przestrzeni i przegroda budowlana. Funkcją przegrody budowlanej obiektu budowlanego ma być wyodrębnienie tego obiektu z przestrzeni zewnętrznej w taki sposób, gdzie da się, co do zasady, opisać, która część przestrzeni ogólnej należy do przestrzeni obiektu, a która jest przestrzenią zewnętrzną w stosunku do obiektu. Przegroda budowlana nie musi być przy tym ścianą, choć ściana (jako element budowlany) jest niewątpliwie przegrodą budowlaną (wyr. WSA w Gliwicach z 11.8.2020 r., I SA/GI 114/19, Legalis).

---

Wyodrębnienie wnętrza nie musi nastąpić za pomocą ścian. W orzecznictwie sądów administracyjnych popularny jest pogląd, że wydzielenie nie oznacza zupełnego odcięcia wnętrza od przestrzeni zewnętrznej.

#### Orzecznictwo

---

Dla spełnienia przez obiekt budowlany przesłanki wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, nie jest konieczne zamknięcie obiektu ze wszystkich stron. Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości jest możliwe, jeśli istniejące przegrody – przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji – zakreślają granice obiektu. Pojęcia przegrody budowlanej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 PodLokU, nie można zawężyć do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku, jak np. filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni (wyr. NSA w Warszawie z 18.12.2019 r., II FSK 481/18, Legalis).

---

Ostatnim elementem konstrukcji budynku, kluczowym dla funkcjonowania tego przedmiotu opodatkowania, jest dach. Prawo budowlane nie zawiera definicji tego pojęcia. W języku potocznym dach określono jako „część budowli lub pojazdu osłaniająca je od

góry”<sup>8</sup>. Natomiast w terminologii fachowej to pojęcie zdefiniowano jako „wieloscian, którego podstawa to wielokąt wyznaczony przez rzut ścian zewnętrznych danego budynku”<sup>9</sup>. Utrata dachu sprawia, że obiekt budowlany przestaje być budynkiem w rozumieniu PodLokU. Jednak brak tego elementu musi mieć charakter trwały.

### Orzecznictwo

Stan dachu, jego uszkodzenie lub częściowe usunięcie w wyniku prowadzenia prac remontowych nie oznacza, że dany obiekt „nie posiada dachu”, a przez to przestaje być budynkiem w rozumieniu ustawy podatkowej. Dopiero obiekt całkowicie i trwale pozbawiony dachu, nieosłonięty, nieograniczony od góry, przestaje być budynkiem w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego. Nie można uznać zaś za rozbiórkę i tym samym nieistnienie części budynku, jedynie jego adaptacji do nowego przeznaczenia, czy nowej funkcji użytkowej (wyr. WSA w Gliwicach z 13.7.2017 r., I SA/Gl 1478/16, Legalis).

W praktyce niekiedy pojawia się problem, czy dany obiekt zakwalifikować jako budynek, czy jako budowlę. Jest to istotne, ponieważ obiekty te podlegają opodatkowaniu według różnych zasad. Dla budynków podstawą opodatkowania jest powierzchnia użytkowa, natomiast dla budowli – wartość początkowa lub rynkowa. Dobrym przykładem obrazującym ten problem jest kontener telekomunikacyjny, który spełnia wymogi związane z zakwalifikowaniem do zbioru budynków. Jednak jego celem jest osłona urządzeń technicznych, którymi jest wypełniony. Wyrok TK z 13.12.2017 r. (SK 48/15, Legalis) sprzeciwia się opodatkowaniu jako budowli obiektu, który jest obiektem budowlanym mającym wszystkie ustawowe cechy budynku.

Praktyka podatkowa przyniosła sporo zamieszania na tym polu. Niektóre obiekty kwalifikowane tradycyjnie jako budowle mogą spełniać, niejako przy okazji, warunki wskazane w definicji budynku. Chodzi tu przede wszystkim o zbiorniki, które były przedmiotem licznych sporów ze względu na rozpoznawanie w nich przez podatników budynków. Dlatego została podjęta wspomniana wcześniej uchwała NSA z 29.9.2021 r. (III FPS 1/21, Legalis), zgodnie z którą: „Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 PrBud w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 PodLokU, może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 PodLokU, jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 PodLokU”.

Z tego wynika, że podatkowe pojęcie budynku należy odczytywać w związku z definicją powierzchni użytkowej. Praktyczne znaczenie zabiegu NSA zostało wyjaśnione w ostatniej części opracowania.

Podsumowując, budynek stanowi przedmiot opodatkowania, jeżeli jest obiektem budowlanym charakteryzującym się trwałą więzią z gruntem, wydzielonym z przestrzeni przegrodami budowlanymi, posiadającym fundamenty i dach. Brak spełnienia któregoś z tych warunków wyklucza możliwość zaliczenia takiego obiektu do tego rodzaju podstaw opodatkowania. Jednak trzeba pamiętać, że zależność ta działa w obie strony. Na-

<sup>8</sup> Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/sjp/dach> (dostęp: 15.1.2022 r.).

<sup>9</sup> Słownik budowlany, [https://www.viessmann.edu.pl/wp-content/uploads/T3\\_RT\\_Zalacznik\\_Sloownik\\_budowlany\\_wersja\\_01\\_17\\_01\\_2017.pdf](https://www.viessmann.edu.pl/wp-content/uploads/T3_RT_Zalacznik_Sloownik_budowlany_wersja_01_17_01_2017.pdf) (dostęp: 15.1.2022 r.).

wet najbardziej zdewastowany, nieużywany od wielu lat budynek, należy opodatkować, jeżeli spełnia określone warunki.

### Orzecznictwo

Obiekt budowlany pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy ze względów technicznych, prawnych czy faktycznych, nie jest i nie może być wykorzystywany zgodnie z przeznaczeniem. Brak okien, schodów wewnętrznych, dźwigu osobowego czy części dachu lub ogólna dewastacja budynku, pozbawienie znajdujących się w nim lokali mediów czy jego „porzucenie” lub niewykorzystywanie, nie powoduje utraty przez taki obiekt cech budynku w rozumieniu PodLokU (wyr. NSA z 27.8.2019 r., II FSK 2933/17, Legalis).

---

Na marginesie warto zwrócić uwagę na pewną niekonsekwencję, ponieważ uchwała pozwala w praktyce opodatkować jako budowlę obiekty spełniające wszystkie cechy budynku. Wiąże się to z niską jakością legislacyjną przepisów tworzących strukturę przedmiotowego podatku. Z drugiej strony, odmienne podejście mogłoby doprowadzić do kompletnego chaosu. Bez zabiegu dokonanego przez NSA możliwe byłoby zaliczenie do budynków obiektów, które w rzeczywistości niewiele mają z nimi wspólnego, np. wolno stojące kominy wyposażone w dach.

## 4. Lokale

Lokale są najczęstszym przedmiotem zgłoszeń podatkowych. Jednak podlegają opodatkowaniu jako „części budynków”, nie są zatem wyodrębnioną w ustawie podstawą opodatkowania. Obsługa opodatkowania mieszkań (i innych lokali), ze względu na części wspólne, wygląda dość specyficznie. Dlatego warto poświęcić parę zdań na omówienie funkcjonowania lokali będących osobnym przedmiotem własności.

Wyodrębnienie lokalu odbywa się na dwóch poziomach. Po pierwsze, następuje na poziomie budynku. Po drugie, to, co trwale związane z gruntem, jest jego częścią składową. Zatem wydzielony lokal jest przedmiotem samodzielnej własności również w odniesieniu do gruntu.

Lokale wyodrębniane są na podstawie WłLokU, która przewiduje możliwość uzyskania własności mieszkalnej lub lokalu niemieszkalnego. Zgodnie z art. 2 ust. 1 WłLokU samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Samodzielność, o której tu mowa, jest mocno umowna. Jej celem jest umożliwienie uzyskania własności lokalu, co jest osiągalne tylko w ramach wyjątku od zasady *superficies solo cedit*. Wyodrębnienie lokalu wymaga jednak uwzględnienia tego, że części budynku nie funkcjonują w próżni. Dlatego WłLokU na potrzeby użytkownika samodzielnych lokali wprowadza w art. 3 ust. 2 pojęcie nieruchomości wspólnej, na którą składają się: grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

Ponadto na podstawie art. 2 ust. 4 WłLokU do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodręb-

niono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż (pomieszczenia przynależne).

W związku z tym zgłaszane do opodatkowania lokale zawsze idą w parze z innego rodzaju przedmiotami opodatkowania. Dlatego deklaracje (informacje) uwzględniające lokal zawierają wskazanie powierzchni:

- 1) użytkowej samego lokalu;
- 2) użytkowej w budynku przypadającej na lokal (jako udział w nieruchomości wspólnej);
- 3) użytkowej pomieszczeń przynależnych (ewentualnie);
- 4) gruntu przypadającego na lokal (jako udział w nieruchomości wspólnej).

## 5. Budowle

Na gruncie podatku od nieruchomości budowle są najbardziej problematycznym przedmiotem opodatkowania. Wynika to przede wszystkim ze sposobu zdefiniowania tego pojęcia. Budowle są jednym z trzech rodzajów obiektów budowlanych. Zgodnie z art. 3 pkt 3 PrBud budowla to „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, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Już na pierwszy rzut oka widać dwie niedogodności związane z rozumieniem tego pojęcia (a to dopiero początek...):

- 1) budowle zdefiniowano (w istocie), jako „coś, co nie jest czymś innym”;
- 2) wskazano bardzo rozbudowany katalog przykładowych obiektów zaliczanych do zbioru budowli.

Budowla jest obiektem budowlanym, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury. Dla przypomnienia: budynkiem jest obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Mamy tu więc nieporównywalnie prostszą w obsłudze definicję. Wystarczy zweryfikować cechy obiektu, żeby ustalić, czy jest budynkiem. Natomiast w przypadku budowli najpierw trzeba sprawdzić, czy obiekt budowlany nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury. W myśl art. 3 pkt 4 PrBud poprzez obiekt małej architektury należy rozumieć „niewielkie obiekty, a w szczególności:

- 1) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury;



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)