

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Komentarz

Leonard Etel, Rafał Dowgier

NOWE DEFINICJE



Wolters Kluwer

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Komentarz

Leonard Etel, Rafał Dowgier

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2025

Stan prawny na 1 maja 2025 r.

Recenzent

Dr hab. Wojciech Morawski, profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Ambroży

Opracowanie redakcyjne

Joanna Ośka

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

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

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

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

ISBN 978-83-8390-620-1

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluger.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Wprowadzenie

Od początku 2025 r. zaczęły obowiązywać dawno postulowane zmiany w konstrukcji podatku od nieruchomości, przede wszystkim nowe definicje budowli i budynku. Ale nie tylko. Określony został ustawowo trwały związek z gruntem obiektu budowlanego, co ma duże znaczenie przy klasyfikowaniu na potrzeby opodatkowania budynku oraz niektórych budowli. W nowych przepisach pojawiła się także definicja robót budowlanych, co jest istotne dlatego, że zarówno budynki, jak i budowle podlegają opodatkowaniu jedynie wówczas, gdy zostały wzniesione właśnie w wyniku robót budowlanych. Nowością jest także zastąpienie niepodlegających dotychczas opodatkowaniu obiektów małej architektury wyliczanką obiektów budowlanych (nowa definicja) wyłączonych z opodatkowania. Bardzo mocno w nowych przepisach zmieniono opodatkowanie garaży, a w zasadzie – pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania pojazdów. Stanowią one, pod warunkiem, że znajdują się w budynku mieszkalnym, część mieszkalną objętą najniższymi stawkami podatku od nieruchomości.

Wprowadzenie tych nowości do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości, spowodowało rewolucyjne zmiany w dotychczasowych zasadach opodatkowania niektórych rodzajów nieruchomości, chociaż nie było to zamierzonym działaniem ustawodawcy. Takie obiekty jak np.: sieci elektroenergetyczne, silosy, zbiorniki, kontenery, garaże blaszaki, domki turystyczne, paczkomaty, wolnostojące instalacje przemysłowe, tablice reklamowe, myjnie samochodowe, pompy ciepła i wiele innych, podlegają obecnie mocno zmienionym zasadom opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Są one szczegółowo przedstawione w niniejszym komentarzu. Zasadniczym jego celem nie jest teoretyczna analiza dokonanych zmian i ich ocena, ale przedstawienie tego, jak się od początku 2025 r. zmieniło naliczanie podatku od konkretnych obiektów budowlanych, z którymi zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe oraz sądy miały od dawna kłopoty

(np. transformatory, hale namiotowe, elektrownie fotowoltaiczne, kominy, ogrodzenia, śmietniki czy też urządzenia budowlane).

Komentarz zawiera nie tylko analizę nowych definicji ze słowniczka ustawowego. Definicje te mają wpływ na określenie przedmiotu podatku (budynek czy budowla), podstawę opodatkowania (wartość czy też powierzchnia użytkowa), stawki podatkowe (garaże w budynkach mieszkalnych) oraz tryb i warunki płatności (składanie deklaracji i informacji podatkowych). W związku z tym w komentarzu nie można się było ograniczyć do omówienia nowej definicji budowli i budynku, bez analizy pozostałych przepisów rzutujących na wysokość podatku i sposób jego opłacania. Tylko takie całościowe podejście daje pełen obraz zmian w opodatkowaniu nieruchomości. W takim ujęciu z komentarza mogą korzystać zarówno naukowcy zajmujący się prawem podatkowym, jak i podatnicy zobligowani do corocznego płacenia podatku od posiadanych obiektów budowlanych i gruntów. Może on też być przydatny dla pracowników wymiarowych gminnych organów podatkowych, samorządowych kolegiów odwoławczych oraz sądów administracyjnych. Mamy nadzieję, że jego lektura przyczyni się do rozwiązania niektórych problemów dotyczących podatku od nieruchomości, a przez to do zmniejszenia liczby sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi toczonych od wielu lat.

Białystok, 29.04.2025 r.

*Leonard Etel
Rafał Dowgier*

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹

(Dz.U. z 2023 r. poz. 70; zm.: Dz.U. z 2023 r. poz. 1313,
poz. 2291; z 2024 r. poz. 1572, poz. 1635, poz. 1757)

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

- 1) dyrektywy 92/106/EWG z 7.12.1992 r. w sprawie ustanowienia wspólnych zasad dla niektórych typów transportu kombinowanego towarów między państwami członkowskimi (Dz.Urz. WE L 368 z 17.12.1992 r.);
- 2) dyrektywy 1999/62/WE z 17.06.1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe (Dz.Urz. WE L 187 z 20.07.1999 r.).

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

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Art. 1. [Pojęcie podatków i opłat lokalnych]

Ustawa normuje:

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

1. Podatki i opłaty lokalne

W komentowanym artykule zawarte jest enumeratywne wyliczenie świadczeń zaliczonych przez ustawodawcę do kategorii podatków i opłat lokalnych. Jakie cechy tych danin zadecydowały o tym, że zostały one tak określone? O „lokalności” tych świadczeń przesądzają jedynie względy formalne, tzn. uregulowane są one w ustawie o takiej właśnie nazwie. Podatki i opłaty lokalne w takim ujęciu są konstrukcją niedostosowaną do aktualnego systemu finansów samorządowych, a zwłaszcza systemu dochodów budżetów gmin¹.

W systemach tych obok podatków i opłat lokalnych funkcjonują inne świadczenia podatkowe o takich samych cechach, które jednak nie są określane tym mianem, ponieważ uregulowane są w innych ustawach. A zatem nie można do podatków i opłat lokalnych zaliczać tylko tych świadczeń, które wymienia ustawodawca w art. 1 komentowanej ustawy².

¹ Zob. L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 59 i n.

² Zob. M. Popławski, *Pojęcie „podatki lokalne”*, FK 2003/3.

2. Podatki samorządowe

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

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

3. Czy opłaty lokalne to opłaty?

Opłata jest daniną publiczną mającą wszystkie cechy podatku poza jedną – opłata w przeciwieństwie do nieodpłatnego podatku jest daniną odpłatną. Oznacza to, że w zamian za świadczenie pieniężne wnoszący ją podmiot otrzymuje od związku publicznoprawnego, na rzecz którego opłata jest wnoszona, świadczenie wzajemne³. Jeżeli w danym świadczeniu nie można wykazać odpłatności i jednocześnie można przypisać mu wszystkie cechy podatku określone w art. 6 o.p., czyli stwierdzić, że jest to ustawowe świadczenie pieniężne, przymusowe, bezzwrotne, nieodpłatne i ponoszone na rzecz związków publicznych, wówczas jest to podatek bez względu na jego nazwę i umiejscowienie w systemie prawa. Opłata pobierana jest w związku z konkretnymi czynnościami organów państwowych lub samorządowych bądź też za konkretne usługi. Można zatem przyjąć, że jest indywidualną zapłatą za zindywidualizowane świadczenie. Jej wyróżnikiem w porównaniu z podatkiem jest ekwiwalentność świadczeń⁴. W ujęciu teoretycznym opłatę charakteryzuje więc odpłatność kwalifikowana, czyli ekwiwalentność opłaty oraz świadczenia niepieniężnego otrzymywanego przez podmiot wnoszący opłatę. Rozwiązania systemowe nie zawsze odpowiadają teoretycznemu wzorcowi opłaty. W rzeczywistości może dojść do takiej sytuacji, że świadczenie wzajemne nie będzie występować (bądź też będzie mieć znikomą w stosunku do świadczenia pieniężnego wartość). Wówczas danina publiczna, nazywana w przepisach prawa opłatą, jest w swojej istocie podatkiem⁵. Z taką sytuacją mamy do czynienia na gruncie opłat lokalnych. Analiza ich konstrukcji prawnej pozwala przyjąć, że są to w zasadzie typowe podatki, gdyż trudno w nich doszukać się ekwiwalentności świadczenia wzajemnego. W literaturze prawa podatkowego można spotkać się również z określeniem tego typu świadczeń jako „kryptopodatków”⁶.

Opłata targowa jest pobierana w związku z dokonywaniem sprzedaży na targowiskach. Niezależnie jednak od tego, czy umowa sprzedaży oferowanego towaru dojdzie do skutku, istnieje prawny obowiązek jej zapłaty. Ustawodawca wyraźnie przy tym zastrzega, że opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko.

³ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 32.

⁴ A. Gomułowicz, *Podatek a opłata* [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 148.

⁵ B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 39.

⁶ G. Liszewski, *Opłaty w polskim systemie prawa* [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 257.

Trudno w konstrukcji tej opłaty doszukać się jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego. Adekwatną nazwą tej daniny publicznej powinien być podatek targowy, jak było to w okresie powojennym.

Podobny charakter mają opłaty miejscowa i uzdrowskowa. Opłatę miejscową pobiera się od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach oraz w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowskowej na zasadach określonych w ustawie z 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowskowym, uzdrowskach i obszarach ochrony uzdrowskowej oraz o gminach uzdrowskowych⁷. Natomiast opłatę uzdrowskową pobiera się od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowska na zasadach określonych w ustawie o lecznictwie uzdrowskowym, uzdrowskach i obszarach ochrony uzdrowskowej oraz o gminach uzdrowskowych – za każdą rozpoczętą dobę pobytu.

Jedyną formą ekwiwalentu (jeżeli można to w ogóle nazwać ekwiwalentem) w przypadku obu wskazanych opłat jest przebywanie w miejscowościach spełniających określone kryteria (mających określone walory). Z ich zapłatą nie wiąże się w zasadzie żadna inna usługa ze strony gminy. Są to więc typowe podatki. Podatnik jest zobowiązany do zapłaty opłaty za to, że wypoczywa, szkoli się lub leczy. Uiszczenie tych świadczeń nie zwalnia podatników z zapłaty za nocleg czy wyżywienie. Gmina więc nie daje w zasadzie nic poza możliwością przebywania na jej terytorium.

Identycznie sprawa wygląda w przypadku opłaty od posiadania psów. Odpowiednią nazwą tego świadczenia jest podatek od posiadania psów, jak było to do końca 2007 r. W przypadku opłaty od posiadania psów istnienie obowiązku podatkowego wynika z samego faktu posiadania psa. Ustawodawca, wprowadzając to świadczenie, najwyraźniej więc przyjął, że pies, choć nie jest rzeczą, może stanowić element majątku podatnika. W świadczeniu tym nie można doszukać się ekwiwalentności. W praktyce w związku z tą opłatą można spotkać się ze słusznymi żądaniami podatników kierowanymi do lokalnych organów podatkowych o zrealizowanie określonego świadczenia, np. zaszczepienie psa przeciwko wściekliźnie czy też jego zaszczepowanie.

⁷ Dz.U. z 2024 r. poz. 1420 ze zm.

Opłatą w teoretycznym ujęciu nie jest także opłata reklamowa. Jak pozostałe opłaty, ma ona charakter fakultatywny – o jej wprowadzeniu na terenie gminy decyduje rada gminy w drodze uchwały. Opłata reklamowa może być pobierana jedynie na obszarach, dla których obowiązują zasady i warunki sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń. Pobiera się ją m.in. od właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkowników wieczystych nieruchomości gruntowych. W opłacie tej trudno doszukać się świadczenia wzajemnego ze strony gminy. Jest to kolejna forma podatku nałożona na władających nieruchomościami z tytułu udostępnienia określonej powierzchni reklamowej. Pobiera się ją przy tym niezależnie od tego, czy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym eksponowana jest reklama. Jest to zatem kolejny ewidentny przykład, w którym pod pozorem wprowadzenia opłaty ustanawia się podatek.

W kontekście powyższego powstaje zasadnicze pytanie: dlaczego ustawodawca nie używa nazwy świadczenia adekwatnej do jego charakteru?

Nie można odpowiedzieć na to pytanie jednoznacznie. Przyczyny takiego stanu rzeczy mogą być różne, np. tradycja nazewnicza istniejąca w odniesieniu do niektórych danin publicznych, względy techniczno-legislacyjne, a niekiedy chęć zatarcia wrażenia, że w państwie obowiązuje nadmierna liczba podatków⁸. Ta ostatnia przyczyna wydaje się jednak najbardziej prawdopodobna. Nadanie poszczególnym opłatom odpowiednich do ich charakteru nazw skutkowałoby tym, że państwo traktowane byłoby przez obywateli jako fiskalne. Większość parlamentarna mogłaby przy tym utracić mandat społeczny. Wprowadzanie kolejnych podatków byłoby więc niebezpieczne z politycznego punktu widzenia. Trudno przypuszczać, aby suweren w kolejnych wyborach poparł władzę cechującą się nadmiernym fiskalizmem. Warto zwrócić uwagę, że z socjologicznego punktu widzenia opłata kojarzy się z czymś mniej uciążliwym niż podatek. Innymi słowy, w społecznym przekonaniu opłatę uważa się za coś łagodniejszego niż podatek. W rzeczywistości jest to złudne, ponieważ zarówno podatek, jak i opłata mają charakter przymusowy. Oznacza to, że jeżeli zaistnieje obowiązek podatkowy w danej opłacie, podatnik ma obowiązek ją zapłacić, organ administracji publicznej zaś wobec ewentualnej jego bierności może ją wyegzekwować⁹.

⁸ B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 39.

⁹ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 63 i n.

Książka stanowi praktyczny komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie w jakim akt ten reguluje podatek od nieruchomości. Pozwala poznać najnowsze rozwiązania prawne związane z podatkiem od nieruchomości, wskazuje na rozwiązania konkretnych problemów, które powstają na jego tle oraz daje wiedzę niezbędną do prowadzenia spraw z tego zakresu.

Ponadto uwzględnia omówienie najnowszych zmian odnoszących się do takich zagadnień, jak:

- definicja budynku oraz budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości,
- nowe definicje robót budowlanych oraz trwałego związku z gruntem,
- ograniczenie zwolnienia dla infrastruktury kolejowej i usługowej,
- nowe zasady określenia stawki dla garaży w budynkach mieszkalnych,
- zasady składania informacji i deklaracji w 2025 r.,
- naliczanie podatku od konkretnych obiektów budowlanych, np. transformatorów, hal namiotowych, elektrowni fotowoltaicznych, ogrodzeń, śmietników czy też urządzeń budowlanych.

Opracowanie bazuje na najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych, które ma istotne znaczenie dla wymiaru podatku od nieruchomości. Jego zasadniczą zaletą jest praktyczne podejście do wielu problemów, z którymi mogą zetknąć się podatnicy oraz organy podatkowe.

Publikacja przeznaczona jest zarówno dla doradców podatkowych, pracowników organów podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów, jak i dla podatników zobligowanych do corocznego płacenia podatku od posiadanych obiektów budowlanych i gruntów. Zainteresuje również pracowników naukowych, studentów i przedsiębiorców branży nieruchomości.

Leonard Etel – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; przewodniczący Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego; były członek Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku; doradca instytucji państwowych i samorządowych; autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego.

Rafał Dowgier – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, profesor w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; specjalizuje się w problematyce podatków i opłat lokalnych oraz Ordynacji podatkowej; autor ponad 400 publikacji z tego zakresu; doradca instytucji samorządowych.



9788383906201 W01P01

ISBN 978-83-8390-620-1



9 788383 906201

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 249 ZŁ (W TYM 5% VAT)