

# PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Komentarz

Leonard Etel, Rafał Dowgier  
Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl

---

---

**KOMENTARZE PRAKTYCZNE**

# PODATKI I OPŁATY LOKALNE

Komentarz

Leonard Etel, Rafał Dowgier  
Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl

---

---

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

*Stan prawny na 1 marca 2020 r.*

Recenzent

*Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zajac*

Opracowanie redakcyjne

*JustLuk*

Projekt okładek serii

*Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski*

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.

**prawolubni**  


**SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ**  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
**POLSKA IZBA KSIĄŻKI**

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-384-0

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Wprowadzenie

Uchwalona w 1991 r. ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest jednym ze starszych aktów regulujących podatki w Polsce. Po transformacjach ustrojowych system opodatkowania nieruchomości w naszym kraju ciągle pozostaje niezreformowany, opierając się na wymierzaniu podatku zasadniczo od powierzchni, a nie od wartości. Reformy na horyzoncie nie widać i to nie tylko w aspekcie podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego, lecz także w odniesieniu do podatku od środków transportowych czy opłat lokalnych, stanowiących dochody gmin.

Wydawać się może, że regulacje prawne obowiązujące w istocie z kosmetycznymi jedynie poprawkami od prawie 30 lat powinny być dobrze znane, a przez to łatwe w stosowaniu. Okazuje się jednak, że jest raczej odwrotnie. Lakoniczność przepisów komentowanej ustawy sprawia, że są one często przedmiotem sporów interpretacyjnych. Niezmieniające się przepisy generują coraz to nowe problemy, czego najlepszym dowodem jest bardzo bogate orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące zwłaszcza podatku od nieruchomości. Co więcej, nad problematyką tego świadczenia kilkakrotnie pochylił się już nawet Trybunał Konstytucyjny. Wszystko to na gruncie ustawy, która ma aktualnie zaledwie 37 artykułów.

Dlatego dobry komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może być napisany przez osoby, które tego orzecznictwa nie znają. Osoby takie muszą też mieć kontakt z praktyką, w tym z pracownikami prawie 2500 gmin, którzy zajmują się wymiarem i poborem

podatków i opłat lokalnych. Warunki te spełniają autorzy niniejszego komentarza, którzy łączą działalność naukową z działalnością szkoleniową czy też orzekaniem w samorządowych organach podatkowych drugiej instancji.

Niniejsze opracowanie odbiega nieco od klasycznych komentarzy opartych na usystematyzowanej analizie kolejnych przepisów danej ustawy. Naszym celem było nadanie komentarzowi praktycznego charakteru, co wyraża się w tym, że poszczególne przepisy ustawy analizujemy w kontekście konkretnych problemów, które powstają na ich tle. W wielu przypadkach treść regulacji prawnych oraz orzecznictwo sądów administracyjnych prowadzą do rozbieżności interpretacyjnych, które w opracowaniu sygnalizujemy. Zawsze staramy się jednak wskazać kierunek interpretacji oceniany jako właściwy. Oczywiście można z nim dyskutować, wskazując jednak argumenty. Nie sztuką jest bowiem negować czyjeś poglądy. Sztuką jest przedstawić i uzasadnić rozwiązania odmienne.

Komentarz kierowany jest przede wszystkim do pracowników gminnych organów podatkowych, podatników, doradców podatkowych i sędziów sądów administracyjnych, a także osób, które naukowo zajmują się problematyką podatków i opłat lokalnych.

Mamy nadzieję, że jego lektura przyczyni się do zrozumienia, jak wskazuje praktyka, niekiedy bardzo skomplikowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pozostaje też wierzyć, że opracowanie będzie impulsem do refleksji ustawodawcy nad aktualnym kształtem przepisów i przyczynkiem do ich zmiany.

*Autorzy*

## ROZDZIAŁ 2

# Podatek od nieruchomości

**Art. 2.** [Przedmiot podatku od nieruchomości]

**1. 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.

**2. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.**

**3. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również:**

- 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;
- 2) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych;
- 2a) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi;

- 3) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich;
- 4) 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.
4. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa, które wchodzi w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz. U. z 2018 r. poz. 2363).
5. Przepis ust. 3 pkt 4 stosuje się z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej lub pomocy de minimis.

---

 Spis treści
 

---

1. Nieruchomość .....	259
2. Obiekt budowlany .....	259
3. Obiekt budowlany a część składowa nieruchomości .....	261
4. Grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości .....	262
5. Użytki rolne i lasy zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej .....	263
6. Opodatkowanie gruntów zrehabilitowanych ..	269
7. Opodatkowanie gruntów zbytych w trakcie prowadzonej rekultywacji .....	275
8. Plan zagospodarowania przestrzennego a podatek od nieruchomości .....	287
9. Opodatkowanie gruntów zajętych na budownictwo mieszkaniowe .....	288
10. Opodatkowanie gruntów i obiektów budowlanych firm telefonii komórkowej .....	289

11. Opodatkowanie gruntów zajętych na strefy ochronne .....	292
12. Opodatkowanie gruntów zajętych na farmy fotowoltaiczne .....	293
13. Kiedy przedmiotem podatku od nieruchomości jest budynek, a kiedy jego część? .....	296
14. Opodatkowanie lokali Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego .....	299
15. Budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej .....	301
16. Części budowli a podatek od nieruchomości .....	302
17. Obiekt liniowy .....	303
18. Czy wyłączeniu z opodatkowania podlegają nieruchomości zajęte na biuro konsula honorowego? .....	304
19. Wyłączenie z opodatkowania gruntów pod wodami .....	306
20. Wyłączenie z opodatkowania nieruchomości lub ich części zajętych na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego .....	308
21. Wyłączenie z opodatkowania pasów drogowych i zlokalizowanych w nich budowli .....	309
22. Zastosowanie wyłączenia do budowli związanych z eksploatacją autostrad płatnych .....	315
23. Ograniczenie stosowania wyłączenia dla gruntów pod pasami drogowymi oraz zlokalizowanych w nich budowli w kontekście przepisów o pomocy publicznej .....	319
24. Wyłączenie z opodatkowania nieruchomości wchodzących w skład Krajowego Zasobu Nieruchomości .....	321
25. Wyłączenia z opodatkowania a obowiązki informacyjne .....	323



## 1. Nieruchomość

Pojęcie nieruchomości użyte w komentowanym przepisie określone jest w art. 46 § 1 k.c. Obowiązującemu prawu znane są trzy rodzaje nieruchomości w sensie prawnym: grunty stanowiące część powierzchni ziemskiej, budynki trwale połączone z gruntem, części tych budynków z mocy szczególnych przepisów (np. lokale mieszkalne).

Podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając, że w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pojęcie nieruchomości nie zostało zdefiniowane, co nie nasuwa wątpliwości, iż ustawodawca miał na uwadze już istniejącą definicję tego pojęcia, którą zawiera część ogólna Kodeksu cywilnego – zwłaszcza art. 46 k.c., stanowiący, że nieruchomością są części powierzchni ziemskiej będące odrębnym przedmiotem własności (grunty), jak też budynki trwale związane z gruntem lub części tych budynków, jeśli na mocy tych przepisów stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności<sup>349</sup>.

Należy jednak podkreślić, że nieruchomość zdefiniowana w Kodeksie cywilnym nie jest tożsama z przedmiotem podatku od nieruchomości. Przedmiot podatku obejmuje również „obiekty budowlane”, które nie muszą być „nieruchomościami” w rozumieniu art. 46 k.c. Każdy obiekt budowlany (z wyjątkiem obiektów małej architektury) podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nawet wówczas, gdy nie stanowi nieruchomości ani też jej części składowej. Stąd też posługiwanie się pojęciem nieruchomości przy określaniu przedmiotu podatku jest mało precyzyjne. W istocie rzeczy przedmiotem podatku są budynki, budowle i grunty, bez względu na to, czy stanowią nieruchomość w rozumieniu art. 46 k.c.

## 2. Obiekt budowlany

Pojęcie obiektu budowlanego należy rozumieć zgodnie z jego definicją zawartą w prawie budowlanym. Wynika to z art. 1a ust. 1 pkt 1

<sup>349</sup> Wyrok NSA w Poznaniu z 27.02.1992 r., SA/Po 1346/91, LEX nr 60677.

i 2 u.p.o.l., w którym stwierdza się, że budynkiem i budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do prawa budowlanego tylko przy definiowaniu obiektu budowlanego. Ma to swoje następstwa przy ustalaniu rzeczy podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają wszystkie obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, z wyjątkiem tzw. obiektów małej architektury. Natomiast o tym, czy te obiekty budowlane będą opodatkowane jako budynki, czy też jako budowle, decydują postanowienia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie znajdują się definicje tych pojęć. Zgodnie z art. 3 pkt 1 pr. bud. obiektem budowlanym jest budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Obiekty małej architektury są to, co wynika z art. 3 pkt 4 pr. bud., niewielkie obiekty, a w szczególności:

- 1) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- 2) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
- 3) użytkowe, służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie obiekty budowlane w postaci budynków i budowli. Obiekty małej architektury nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości. Zasady opodatkowania budynku i budowli były przedmiotem bardzo trafnej analizy WSA w Gdańsku w wyroku z 28.11.2007 r., I SA/Gd 598/07<sup>350</sup>. Sąd stwierdził m.in., że z treści art. 2 ust. 1 u.p.o.l. wynika, iż budynki i budowle stanowią odrębne przedmioty opodatkowania. Budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi stanowi odrębny od budowli obiekt budowlany. Budowlą, zgodnie z art. 3 pkt 3 pr. bud., jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem. W związku z tym ustalenie, że obiekt budowlany jest budynkiem w rozumieniu art. 3 pkt 2 pr. bud. (oraz w konsekwencji – art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.), wyklucza możliwość zaliczenia urządzeń technicznych tego budynku do budowli podlegających odrębnemu opodatkowaniu.

<sup>350</sup> LEX nr 326607.

### 3. Obiekt budowlany a część składowa nieruchomości

Obiekt budowlany podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (budynek albo budowla) może być częścią składową nieruchomości gruntowej albo też rzeczą stanowiącą odrębny od gruntu przedmiot własności. Za część składową rzeczy, zgodnie z art. 47 § 2 k.c., uważane jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Częścią składową gruntu (art. 48 k.c.) są, z zastrzeżeniem pewnych wyjątków, w szczególności budynki i inne urządzenia z gruntem trwale związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Opodatkowaniu podlegają zarówno budynki lub budowle będące częścią składową gruntu, jak i nią niebędące. Zasadą jest, że podatek od obiektów stanowiących część składową gruntu płaci właściciel gruntu, na którym znajdują się te obiekty. Jeżeli nie stanowią one części składowej gruntu, podatnikiem jest ich właściciel. Od tej zasady istnieje istotny wyjątek w odniesieniu do obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku przekazania posiadania obiektów państwowych lub komunalnych podatnikiem jest ich posiadacz. Płaci on podatek od gruntu i od obiektów budowlanych stanowiących jego części składowe w przypadku posiadania gruntów. Jeżeli posiada tylko obiekt budowlany niestanowiący części składowej gruntu, płaci podatek tylko od tego obiektu.

Wyjątkiem od wyżej przedstawionego rozumienia części składowej gruntu są urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania wody, pary, gazu, prądu elektrycznego oraz inne podobne (art. 49 k.c.). Urządzenia te w świetle komentowanej ustawy to budowle, określane mianem sieci technicznych. Nie należą one do części składowych gruntu lub budynku, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa lub zakładu. Podatek od nich będzie płacił ich właściciel lub posiadacz, jeżeli są to urządzenia stanowiące własność Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego.

W książce w przystępny sposób omówiono regulacje prawne dotyczące przede wszystkim:

- podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych,
- opłat lokalnych: targowej, uzdrowskiej i miejscowej, reklamowej, od posiadania psów,
- uchwał podatkowych rad gmin,
- pomocy publicznej.

W celu łatwiejszego zrozumienia omawianych zagadnień autorzy opierają się na przykładach, aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych, a także wskazują konkretne propozycje rozwiązań prawnych.

Publikacja uwzględnia m.in. ujednoczenie urzędowych formularzy informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości, a także wprowadzenie możliwości składania przez podatników informacji i deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Autorzy komentarza są wybitnymi autorytetami z zakresu podatków i opłat lokalnych, którzy łączą działalność naukową z działalnością szkoleniową oraz orzekaniem w samorządowych organach podatkowych drugiej instancji.

Książka jest przeznaczona dla adwokatów, radców prawnych, sędziów, doradców podatkowych, pracowników administracji rządowej i samorządowej, a także przedsiębiorców bazujących na majątku nieruchomym.



9788381873840 W01P01

ISBN 978-83-8187-384-0



9 788381 873840

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL