

PODATKI I OPŁATY LOKALNE PODATEK ROLNY PODATEK LEŚNY

Komentarz

Stanisław Bogucki, Paweł Borszowski
Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, Krzysztof Winiarski

WYDANIE **2**

PODATKI I OPŁATY LOKALNE PODATEK ROLNY PODATEK LEŚNY

Komentarz

Stanisław Bogucki, Paweł Borszowski
Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, Krzysztof Winiarski

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

WYDANIE **2**

ZMIENIONE I POSZERZONE

Stan prawny na 16 sierpnia 2025 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Paweł Smoleń

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktorka prowadząca

Paulina Staniszevska-Chudzik

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Komentarze do poszczególnych artykułów napisali:

Stanisław Bogucki, Paweł Borszowski, Krzysztof Winiarski – Wprowadzenie

Podatki i opłaty lokalne:

Stanisław Bogucki – art. 2 (tezy 6–11), art. 7 (tezy 2–12), art. 7a, art. 9–12b

Paweł Borszowski – art. 1, art. 1a (tezy 26–29), art. 1b, art. 1c, art. 2 (tezy 1–5), art. 3–4,

art. 5 (tezy 1–4, 6–15), art. 6, art. 7 (tezy 1, 13, 16–27, 29–41), art. 7b–8, art. 19a

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, Paweł Borszowski – art. 5 (tezy 16–18), art. 7 (tezy 14, 28),

art. 7 (teza 42), art. 15–17, art. 18a

Paweł Borszowski, Krzysztof Winiarski – art. 1a (tezy 20–25)

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska, aktualizacja Paweł Borszowski – art. 5 (teza 5), art. 7 (teza 15),

art. 17a, art. 19

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska – art. 13–14, art. 17b, art. 18, art. 20–20d, art. 21–23

Krzysztof Winiarski – art. 1a (tezy 1–19)

Podatek rolny:

Stanisław Bogucki – art. 3–3a, art. 5–6, art. 13b–13c

Paweł Borszowski – art. 1–2, art. 4, art. 6a–6f, art. 12 (tezy 1–15, 19–29), art. 13, art. 13d–13f

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska – art. 3b, art. 7–11, art. 12 (tezy 16–18), art. 13a

Podatek leśny:

Stanisław Bogucki – art. 4–5, 6a, art. 7 (tezy 1–4, 14)

Paweł Borszowski – art. 1–3, art. 6, art. 7 (tezy 5–13)

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

ISBN 978-83-8390-754-3

2. wydanie zmienione i poszerzone

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 692 477 076

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów _____	7
Wstęp _____	11
Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych _____	13
Rozdział 1. Przepisy ogólne _____	15
Rozdział 2. Podatek od nieruchomości _____	180
Rozdział 2a. Ewidencja podatkowa nieruchomości oraz sprawozdawczość podatkowa w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego _____	384
Rozdział 3. Podatek od środków transportowych _____	399
Rozdział 4. <i>(uchylony)</i> _____	488
Rozdział 5. Opłaty lokalne _____	489
Rozdział 6. Przepisy końcowe _____	533
Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym _____	547
Rozdział 1. Przepisy ogólne _____	549
Rozdział 2. Zasady ustalania podatku i przekazywania jego części na rzecz uprawnionego podmiotu _____	604

Rozdział 3	<i>(uchylony)</i>	_____	643
Rozdział 4.	Zwolnienia i ulgi podatkowe	_____	645
Rozdział 5.	Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe	_____	706
Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym		_____	707
Bibliografia		_____	761
O Autorach		_____	775

Wstęp

Niniejsze opracowanie stanowi drugie wydanie komentarza do ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707), ustawy z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.), a także do ustawy z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 176), które ukazują się w rozszerzonym składzie autorskim. W komentarzu omówiono poszczególne regulacje tych trzech ustaw podatkowych, wskazując na ich konstrukcję normatywną, jak również prezentując problemy pojawiające się w praktyce ich stosowania, z uwzględnieniem orzecznictwa, w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych, także najnowszych judykatów. Wskazano również na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w zakresie podatku od nieruchomości, jak choćby wyrok TK z 24.02.2021 r., SK 39/19, i konsekwencje w zakresie odróżnienia zwrotów legislacyjnych „związany z działalnością gospodarczą” i „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej”. W opracowaniu omówiono także wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wielka izba) z 29.04.2025 r. w sprawie C-453/23 dotyczący zwolnienia określonego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W analizie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych istotną część rozważań stanowi wyjaśnienie definicji legalnych zawartych w jej art. 1a. W konsekwencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4.07.2023 r., SK 14/21, w którym stwierdzono niezgodność z Konstytucją RP art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z dniem 1.01.2025 r. ustawodawca wprowadził nie tylko nową definicję budowli, ale także budynku. Oznacza to zatem określenie kształtu normatywnego elementu przedmiotu opodatkowania w podatku od nieru-

chomości poprzez wprowadzenie tych nowych definicji. Dla praktyki podatkowej w zakresie podatku od nieruchomości regulacja ta ma niezwykle istotne znaczenie.

Paweł Borszowski

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

(Dz.U. z 2025 r. poz. 707)

Rozdział 1. Przepisy ogólne

Paweł Borszowski

Art. 1. [Zakres regulacji]

Ustawa normuje:

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

Zakres normatywnego pojęcia podatków i opłat lokalnych

1. Zakres normatywnego pojęcia podatków i opłat lokalnych, a więc także kształt przepisu art. 1 ustawy, podlegał pewnym modyfikacjom. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawodawca w art. 1 – w obecnym kształcie – nie używa wyrażenia wskazującego na pojęcie podatków i opłat lokalnych, jednakże to pojęcie wynika z samego tytułu ustawy, który zgodnie z § 16 w zw. z § 19 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283) zawiera ogólne opisowe określenie przedmiotu ustawy. W tekście pierwotnym ustawy (Dz.U. z 1991 r. Nr 9, poz. 31) aż do 1.01.2003 r. ustawodawca posługiwał się kategorią

obowiązku podatkowego, a jednocześnie używał wyrażenia definiującego opłaty lokalne. Zgodnie z tym przepisem ustawa określała obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów oraz opłatach lokalnych: targowej, miejscowej i administracyjnej. Wprowadzenie z dniem 1.01.2003 r. takiego kształtu normatywnego przepisu art. 1 u.p.o.l., w którym ustawodawca nie używa wyrażenia definiującego podatki i opłaty lokalne, lecz wymienia ich zakres (co z pewnymi modyfikacjami obowiązuje także w obecnym kształcie prawnym), nie ma znaczenia dla praktyki podatkowej. W szczególności nie oznacza, że w obecnym stanie prawnym (a także z dniem 1.01.2003 r.) w art. 1 u.p.o.l. w katalogu wymienionych podatków i opłat zawarł prawodawca także te, które nie mają charakteru podatków i opłat lokalnych. Ponadto, skoro ustawodawca używa pojęcia podatków i opłat, powstaje pytanie, czy istotnie normodawca przestrzega wymogów konstrukcji normatywnej charakterystycznej dla podatków i opłat?

Wydaje się, że tego założenia ustawodawcy nie udało się zrealizować w pełni, gdyż – jak słusznie się podkreśla w doktrynie – opłata targowa, pomimo że określenie to wskazuje na opłatę jako daninę, nie wykazuje cech opłaty, lecz podatku. Brak tu bowiem odpłatności charakterystycznej dla opłaty (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 619–620). Opłata targowa mieści się więc w zakresie pojęcia podatku. Zgodnie z art. 6 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) podatkiem jest bowiem publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Opłatę targową należy więc kwalifikować jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz gminy. Problem odpłatności opłat lokalnych zdaje się mieć większy zakres. Trudności napotyka bowiem poszukiwanie cechy odpłatności w przypadku pozostałych opłat lokalnych, jak również co do nowego rozwiązania normatywnego, jakie ustawodawca serwuje w zakresie opłaty reklamowej.

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

posługuje się wyrażeniem „podatków i opłat unormowanych w niniejszej ustawie”.

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

Jeżeli chodzi o zakres podatków i opłat lokalnych, to od 1.01.2003 r. zmienił się on kilkakrotnie. Na mocy art. 54 pkt 1 ustawy z 28.07.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1135) z dniem 2.10.2005 r. do art. 1 dodano pkt 5a określający opłatę uzdrowiskową. Z dniem 1.01.2007 r. uchylono art. 1 pkt 6, czyli przepis dotyczący opłaty administracyjnej na mocy art. 13 pkt 1 ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 1154). Na podstawie art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z 7.12.2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 249, poz. 1828) uchylono przepis art. 1 pkt 3 dotyczący podatku od posiadania psów, wprowadzając w art. 1 pkt 7 opłatę od posiadania psów zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy. Na mocy ustawy z 24.04.2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu (Dz.U. poz. 774) z dniem 11.09.2015 r. wprowadzono nową opłatę publiczno-prawną, tj. opłatę reklamową jako narzędzie zmierzające do porządkowania przestrzeni publicznej.

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

Podatki lokalne a podatki samorządowe

2. W praktyce podatkowej używa się wyrażenia „podatki samorządowe” (przykładem takiej praktyki może być wyrok WSA w Poznaniu z 7.03.2007 r., I SA/Po 90/07, LEX nr 340167). Wyrok ten dotyczy poprzedniego stanu prawnego, gdy ustawodawca wprowadził konstrukcję podatku od posiadania psów, niemniej ma bezpośrednie odniesienie do poruszanej problematyki. Termin „podatki samorządowe” jest również przyjmowany przez doktrynę (E. Ruśkowski, *Komentarz do art. 5 [w:] Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013, s. 68).

Sformułowanie to nie jest pojęciem normatywnym. Nie posługuje się nim bowiem ustawodawca w komentowanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ani w ustawie z 1.10.2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. poz. 1572 ze zm.) czy też w ustawie z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1153). Określenie „podatki samorządowe” jest więc wykorzystywane do opisanía podatków lokalnych, ale ma szerszy zakres, ponieważ obejmuje także inne podatki, które stanowią dochód samorządu gminnego, ale jednocześnie takie podatki, w ramach których organy samorządu gminnego mają pewien wpływ na kształtowanie ich konstrukcji normatywnej. Chodzi tu o podatek rolny uregulowany ustawą z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1176 ze zm.) oraz podatek leśny uregulowany ustawą z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2025 r. poz. 176).

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

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

Wypada jednak podkreślić posługiwanie się przez ustawodawcę sformułowaniem „podatki lokalne”, co potwierdza także ustawodawca w Konstytucji RP (ustawa z 2.04.1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), gdzie w przepisie art. 168 stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Dlatego też słusznie postuluje się w literaturze wprowadzenie jednego pojęcia obejmującego wszystkie podatki lokalne (samorządowe),

ponieważ obecne wyodrębnienie w komentowanej ustawie podatków i opłat lokalnych jest oparte wyłącznie na kryterium formalnym, czyli ujęciu w ustawie o tej nazwie (G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych* [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008, wyd. na płycie CD).

Nie można również pominąć tych podatków, które zostały zakwalifikowane do dochodów samorządu gminnego, jednakże normodawca nie przyznał organom kompetencji do kształtowania ich konstrukcji normatywnej. Chodzi tu o: podatek od czynności cywilnoprawnych (uregulowany ustawą z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2024 r. poz. 295 ze zm.), podatek od spadków i darowizn (uregulowany ustawą z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.) czy podatek dochodowy uiszczany w formie karty podatkowej (uregulowany ustawą z 20.11.1998 r. o zróżnicowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 2025 r. poz. 843). Posługiwanie się w stosunku do tych podatków terminem „podatki samorządowe” akcentuje wyłącznie ich bezpośredni wpływ na dochody gminy, co ma, jak się zdaje, przesądzające znaczenie. Niemniej jednak z uwagi na przyjęty w komentarzu pogląd, brak w tym przypadku drugiej cechy, tj. wpływu organów gminy na kształtowanie ich konstrukcji normatywnej.

Art. 1a. [Definicje legalne]

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) budynek – obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność;
- 2) budowla:
 - a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
 - b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, koleję linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,

Komentarz szczegółowo omawia problematykę podatków i opłat lokalnych oraz podatku rolnego i leśnego. Szczególną uwagę poświęcono podatkowi od nieruchomości, który – mimo niemal 35 lat obowiązywania ustawy – wciąż budzi liczne wątpliwości interpretacyjne i praktyczne. Wyjaśniono znaczenie autonomicznych definicji pojęć: budynku i budowli, a także robót budowlanych i trwałego związania z gruntem, a także scharakteryzowano nowe kategorie obiektów kwalifikowanych jako budowle.

Autorzy odpowiadają w publikacji m.in. na takie pytania, jak:

- Czym różnią się nowe definicje budynku i budowli od dotychczasowych?
- Jakie obiekty znalazły się na zamkniętej liście budowli?
- Które urządzenia techniczne podlegają opodatkowaniu?
- Jak rozumieć „trwałe związanie z gruntem”?
- Jakie zmiany zaszyły w zakresie zwolnień podatkowych?

Publikacja przeznaczona jest dla doradców podatkowych, radców prawnych, sędziów, apli kantów oraz studentów kierunków prawniczych i administracyjnych. Będzie również pomocna pracownikom administracji publicznej zajmujących się wymiarem i poborem podatków lokalnych.

„Recenzowany projekt wydawniczy bardzo celnie wkomponowuje się «w potrzebę chwili». Niedawno weszły w życie istotne zmiany w konstrukcji przepisów dotyczących opodatkowania nieruchomości. Od wielu lat podatnicy, organy podatkowe, sądy administracyjne borykają się z szeregiem problemów praktycznych związanych m.in. z pojęciem budynku, budowli oraz właściwą klasyfikacją określonych obiektów do ustawowych ram zakresu przedmiotowego opodatkowania. Niestety wyłaniające się tutaj kontrowersje wpływają również na znaczące rozbieżności w sądowej linii orzeczniczej. Autorzy Komentarza nie uciekają od tych problemów. W sposób przystępny dla czytelnika omawiają i porządkują poszczególne zagadnienia. Dodatkowo na uwagę zasługuje właściwa ilustracja harmonogramu zachodzących zmian (np. w postaci tabelki), co znacząco ułatwia nie tylko uchwycenie definicyjnych niuansów prawnych, ale także praktykę podatkową w kontekście długotrwałych (coraz częstszych) sporów i związanych z tym trudności – tak w kontekście dynamicznie zmieniających się oko liczności obrotu gospodarczego, jak i konkretnych przepisów, np. dotyczących przedawnienia czy datapłaty”.

Z recenzji prof. dr. hab. Pawła Smolenia



ISBN 978-83-8390-754-3



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 269 ZŁ (W TYM 5% VAT)