

## Podatek od nieruchomości z tytułu budynków i budowli wykorzystywanych w działalności gospodarczej jako świadczenie publicznoprawne

**Jan Bort**

Uniwersytet Wrocławski, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii

e-mail: janb97@gmail.com

ORCID: 0000-0003-2816-283X

*Cytuj jako:* Bort, J. (2023). Podatek od nieruchomości z tytułu budynków i budowli wykorzystywanych w działalności gospodarczej jako świadczenie publicznoprawne. W: K. Marak (red.), *Problematyka odpowiedzialności za niewykonanie lub nienależyte wykonanie zobowiązania gospodarczego. Zagadnienia prywatno- i publicznoprawne* (s. 149-165). Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

### 10.1. Wprowadzenie

Opodatkowanie nieruchomości w Polsce oparte jest na trzech daninach lokalnych: podatku od nieruchomości, rolnym oraz leśnym. Na tle pozostałych wyróżnia się pierwszy z wymienionych, którego struktura, oparta szczególnie na ustawowych definicjach, wzbudza najwięcej obiekcji. Może o tym świadczyć fakt, iż od początku roku 2021 w Izbie Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego wydzielony został Wydział III, który rozpatruje sprawy dotyczące m.in. podatku od nieruchomości. Niniejsza publikacja ma na celu wskazanie problemów interpretacyjnych i usterek obecnie funkcjonującego systemu opodatkowania nieruchomości w oparciu o analizę wybranych problemów interpretacyjnych z zakresu opodatkowania budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podatek od nieruchomości w obecnej postaci zaliczany jest do najważniejszych i najbardziej wydajnych podatków lokalnych w polskim systemie podatkowym. Danina ta została uregulowana w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 – dalej jako: u.p.o.l.) i wywiera niebagatelny wpływ na gospodarkę samorządów gminnych. Jako źródło dochodów budżetowych

gminy, podatek od nieruchomości spełnia dwie istotne funkcje – fiskalną oraz stymulacyjną. Dzięki wpływom z tytułu daniny od nieruchomości organy samorządowe mogą bowiem realizować zadania wyznaczone przez ustawodawcę. Dodatkowo przyznanie na gruncie ustawy uprawnień do różnicowania stawek podatkowych lub wprowadzania zwolnień od podatku umożliwia samorządom gminnym oddziaływanie na rozwój lokalny. Ustalenie przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości na niższym poziomie może zwiększyć konkurencyjność gminy oraz zachęcić potencjalnych przedsiębiorców do inwestycji na terenie danej gminy. Jednocześnie znaczny udział budynków i gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej w strukturze nieruchomości jest w stanie zrekompensować zastosowanie niższych stawek i zapewnić wyższe dochody podatkowe w gminie. To z kolei może rodzić większą liczbę inwestycji skutkujących powstaniem potencjału rozwojowego, który przynosi korzyści mieszkańcom gminy (Grabowiecka, 2008, s. 65). O wyjątkowej pozycji podatku od nieruchomości w lokalnej polityce podatkowej świadczyć mogą dane zawarte w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa. Na ich podstawie można stwierdzić, że wpływy z podatku od nieruchomości stanowiły około 84% dochodów podatkowych gmin w latach 2015-2019, natomiast na przestrzeni ostatnich lat dochody gmin z tytułu podatku od nieruchomości wynosiły ponad 20 mld zł rocznie.

Podatek od nieruchomości, jako publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz gminy, w przeciwieństwie do podatków dochodowych nie zależy od indywidualnej sytuacji podatnika. W przypadku tej daniny ustawodawca uzależnia powstanie obowiązku podatkowego od zaistnienia stanu faktycznego lub prawnego, co z kolei przekłada się na większą stabilność tytułowego podatku jako źródła dochodu samorządu gminnego. Jednakże, mimo stosunkowo prostej struktury, podatek od nieruchomości od samego początku swego istnienia w polskim systemie podatkowym stwarzał wiele problemów interpretacyjnych. Rozbieżne interesy podmiotów obciążanych podatkiem od nieruchomości oraz gmin, dla których podatek ten jest pobierany i stanowi ważną część ich dochodów, sprawiły, iż wokół wymiaru tego podatku powstawały konflikty rozstrzygane przez Naczelny Sąd Administracyjny, a nawet przez Sąd Najwyższy i Trybunał Konstytucyjny.

## 10.2. Regulacje ustawowe

Ustawodawca określa zakres elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości we wspomnianej już ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Dla poruszanego zagadnienia szczególne znaczenie mają podmiot oraz przedmiot podatku jako elementy wyjściowe jego konstrukcji. Katalog podmiotów, na których spoczywa obowiązek podatkowy z tytułu podatku od nieruchomości, został wprowadzony w art. 3 ust. 1.

u.p.o.l. Są nimi osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Obowiązek podatkowy wskazanych podmiotów jest nierozdzielnie związany z posiadaniem przez nie określonego w ustawie podatkowej prawa do korzystania z nieruchomości lub też władztwa faktycznego nad nieruchomością. Tym samym obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości został nałożony na podmioty będące właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów albo posiadaczami zależnymi władającymi nieruchomością albo obiektem budowlanym będącym własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (Mastalski, 2019, s. 599).

Z zakresem podmiotowym podatku od nieruchomości jest ściśle związany jego zakres przedmiotowy, ponieważ za przedmiot tej daniny należy uznać nie tyle fizyczny obiekt opodatkowania, ile stosunek prawny podmiotu podatku do tego przedmiotu. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych określa przedmiot podatku od nieruchomości w art. 2 ust. 1. wskazując, iż są to nieruchomości oraz obiekty budowlane, tzn. grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. To właśnie pojęcia budynku i budowli poddawane są najczęstszej analizie ze względu na konstrukcję ich ustawowych definicji. Generują one wiele wątpliwości interpretacyjnych i problemów w praktyce działania organów podatkowych oraz podatników. Przyczyny takiego stanu rzeczy należy upatrywać również w podstawie opodatkowania obiektów budowlanych. Artykuł 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przewiduje odmienne podstawy opodatkowania dla budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Na wysokość podatku od nieruchomości, w którym podstawę opodatkowania stanowi budynek, wpływa jego powierzchnia użytkowa, z kolei podstawa opodatkowania budowli wyznaczana jest przez jej wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Natomiast jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, to podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, którą określa podatnik.

Podkreślenia wymaga, że poprzez tak skonstruowane przepisy ustawy podatkowej zakwalifikowanie danego obiektu budowlanego jako budowli i uzależnienie rocznej stawki podatkowej od jej wartości powoduje, że podatek od nieruchomości staje się regularnym i wysokim obciążeniem. Z kolei opodatkowanie obiektu jako budynku niesie za sobą znacznie mniejsze dolegliwości z racji opodatkowania wyłącznie jego powierzchni użytkowej.

Pojęcie budynku jako tytułowego obiektu budowlanego zostało określone w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przez odesłanie do przepisów prawa budowlanego, a więc przede

wszystkim ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 2351 – dalej jako: pr. bud.) i zawartej w art. 3 pkt 1 tej ustawy definicji obiektu budowlanego, zgodnie z którą przez pojęcie to należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych oraz powtórzenie w u.p.o.l., iż budynek jest obiektem budowlanym, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Z kolei, zgodnie z treścią przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2, przez budowlę rozumie się 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. Wskazany w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. związek nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej ma zasadnicze znaczenie zarówno dla podatników, jak i dla organu podatkowego, ponieważ stawki podatku od nieruchomości dla takich budynków są ustalane na kilkunastokrotnie wyższym poziomie niż w przypadku innych budynków, natomiast w odniesieniu do budowli przeznaczenie jej do prowadzenia działalności gospodarczej przesądza o tym, czy w ogóle dany obiekt podlega opodatkowaniu.

Grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej zostały zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który to uzależnia uznanie przedmiotu podatku od nieruchomości jako związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej od stanu posiadania danego obiektu przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem przypadków wskazanych w art. 2a u.p.o.l. Przepis ten utracił moc z dniem 3 marca 2021 r., będąc rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19).

Pojęcie posiadania przez przedsiębiorców lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą jako kryterium wyodrębnienia zwykło się rozpatrywać jako pojęcie cywilistyczne, ponieważ nie ma podstaw prawnych, aby powołując się przykładowo na tzw. autonomię prawa podatkowego, nadawać temu pojęciu znaczenie inne niż to wynikające z prawa cywilnego (Morawski, 2016, s. 138). Takie stanowisko przyjmuje także orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 3 grudnia 2009 r. (III SA/Po 623/09), w którym skład orzekający uznał, iż z treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wyraźnie wynika, że czynnikiem decydującym o uznaniu nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności go-

spodarczej jest kryterium posiadania i to w znaczeniu, o jakim mowa w art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1740). Sąd uznał za zasadne odwołanie się do przepisów kodeksowych, gdyż przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawierają legalnej definicji posiadania, jak też innych wskazówek pozwalających na nadanie innej treści temu pojęciu. Uwzględniając zatem obowiązujące reguły wykładni prawa, należy posiłkowo sięgnąć do istniejącej już normy prawnej regulującej tę kwestię.

Działalność gospodarcza jako pojęcie, którym posługuje się ustawodawca w art. 1a ust. 3 u.p.o.l., nie jest jednoznaczna z wykonywaniem konkretnego rodzaju działalności przez podatników podatku od nieruchomości. Prawodawca, konstruując ten przepis, miał na uwadze kwalifikację określonego przejawu aktywności podmiotu jako działalności gospodarczej, a nie jej identyfikację jako już określony rodzaj tej działalności (Borszowski i Stelmaszczyk, 2014). Fakt ten implikuje konieczność przedstawienia wnikliwej analizy opodatkowania podatkiem od nieruchomości różnego rodzaju obiektów budowlanych przeznaczonych do prowadzenia zorganizowanej działalności zarobkowej.

### 10.3. Tymczasowy obiekt budowlany

Wielokrotne odesłania do Prawa budowlanego, zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, tworzą szerokie pole do interpretacji przepisów związanych z podatkiem od nieruchomości, a szczególnie tych dotyczących opodatkowania budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Artykuł 3 pkt 5 pr. bud. wprowadza kategorię tymczasowego obiektu budowlanego. Ustawodawca określa tym pojęciem 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, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe, przenośne wolno stojące maszty antenowe.

W praktyce działania organów podatkowych powstały wątpliwości interpretacyjne, czy tymczasowe obiekty budowlane mogą zostać uznane za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Problem ten był również przedmiotem rozważań na płaszczyźnie doktryny prawa podatkowego, w wyniku czego powstały dwa stanowiska. Zgodnie z pierwszym z nich zestawienie art. 3 pkt 1 i pkt 5 pr. bud. prowadzi do wniosku, iż tymczasowe obiekty budowlane są kategorią odrębną od obiektów budowlanych, ponieważ gdyby celem ustawodawcy było uznanie tymczasowych obiektów budowlanych za rodzaj obiektów budowlanych, to należałoby oczekiwać stosownego odniesienia w samym art. 3 pkt 1 pr. bud. (Bauta-Szostak i Kran, 2018,

s. 236). W opozycji do tak rozumianego stanowiska stoi twierdzenie, iż nie można pomijać konstrukcji art. 3 pkt 5 pr. bud., która wprost opiera się na obiekcie budowlanym, a to prowadzi do wniosku, że tymczasowy obiekt budowlany jest rodzajem obiektu budowlanego (Bauta-Szostak i Kran, 2018).

Przedstawione różnice w postrzeganiu tego zagadnienia potwierdzają, że ustawowe regulacje dotyczące pojęcia tymczasowych obiektów budowlanych są wadliwe z perspektywy podatku od nieruchomości. Liczne spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi zdołał częściowo rozstrzygnąć NSA w uchwale z dnia 3 lutego 2014 r. (II FPS 11/13), która została potwierdzona przez szereg późniejszych orzeczeń poszczególnych wojewódzkich sądów administracyjnych (por. I SA/Po 537/19, I SA/Wr 670/19). Sąd orzekł, iż tymczasowy obiekt budowlany może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 pr. bud. lub w innych przepisach tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 pr. bud. Spełniający wskazane kryterium tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się zatem po stronie drugiego stanowiska, czyli uznał, że tymczasowe objekty budowlane stanowią szczególną odmianę obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. albo cechę czasowości użytkowania, albo cechę niepołączenia trwałego z gruntem. Natomiast wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 1 ma charakter wyczerpujący, zatem każdy obiekt budowlany można zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych kategorii, tzn. do budynku, budowli bądź obiektu małej architektury. W takim znaczeniu odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą „tymczasowe objekty budowlane”. Te ostatnie bowiem są pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi.

Przytoczone rozstrzygnięcie NSA dotyczyło budowli, jednak nie można przez to wykluczyć, że również budynki mogą być tymczasowymi obiektami budowlanymi. Nie zostaną tak zakwalifikowane objekty wymienione w art. 3 pkt 5 pr. bud. z racji braku trwałego połączenia z gruntem. Cecha ta całkowicie wyklucza możliwość funkcjonowania obiektu jako budynku. Natomiast za tymczasowy obiekt budowlany mogą zostać uznane budynki, jeżeli pozwoli na to ich przeznaczenie do czasowego użytkowania w okresie krótszym od ich trwałości technicznej, przewidziane do przeniesienia w inne miejsce lub do rozbiórki.

Stanowisko NSA wyrażone w uchwale z 3 lutego 2014 r. wskazuje jedynie, w jakim kierunku należy interpretować przepisy. Ustala zasadę, według której, jeżeli dany

tymczasowy obiekt budowlany zawiera w sobie elementy definicji z art. 3 pkt 5 pr. bud., to nie można wykluczyć, że będzie on jednocześnie budowlą lub budynkiem dla celów podatku od nieruchomości. Przykładowo kioski uliczne zostały wymienione w art. 3 pkt 5, jednakże nie jest to jednoznaczne z ich automatycznym zakwalifikowaniem jako budowle i opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości. Niezbędna jest weryfikacja, czy dany kiosk jest budowlą w znaczeniu ustawowym.

W przypadku opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych ważne jest wskazanie regulacji dotyczących obowiązku podatkowego. Artykuł 6 ust. 2 u.p.o.l. wskazuje jasno, że jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, to obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. W zakresie tymczasowych obiektów budowlanych może to mieć szczególne znaczenie, możliwe bowiem, że w niektórych przypadkach obowiązek nie powstanie, jeżeli obiekt zostanie przeniesiony bądź rozebrany przed końcem roku, w którym powstał (Bauta-Szostak i Kran, 2018, s. 238).

#### 10.4. Hale namiotowe

Odnosząc się do problemu opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych, warto zwrócić uwagę na problem, który pojawił się w orzecznictwie, a mianowicie na opodatkowanie hal namiotowych. Pojęcie to odnosi się do przekryć namiotowych wskazanych w treści art. 3 pkt 5 pr. bud. i nie można utożsamiać ich z halami magazynowymi namiotowymi posadowionymi na fundamentach. Do przekryć namiotowych można zaliczyć obiekty, które rozstawia się na krótki okres, np. na odpustach, straganach, rynkach bądź podczas imprez okolicznościowych.

Sądy, podejmując się analizy tematu opodatkowania hal namiotowych, dochodziły do twierdzenia, że taki obiekt, nie spełniając wymagań ustawowych, nie stanowi budynku ani obiektu małej architektury w rozumieniu Prawa budowlanego. Co więcej, hala namiotowa, stanowiąca tymczasowy obiekt budowlany, niepołączona trwale z gruntem, nie została *expressis verbis* wymieniona w art. 3 pkt 5 pr. bud. W konsekwencji hali namiotowej nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud., a tym samym do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., co wyklucza jej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Z kolei, w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, kryterium decydującym o tym, czy hala namiotowa jest opodatkowana podatkiem od nieruchomości, jest okoliczność, czy jest trwale połączona z gruntem (Sobiech i Sobiech, 2019, s. 45-46). Cecha ta oznacza posadowienie obiektu budowlanego na tyle trwale, aby zapewnić jego stabilność i możliwość przeciwdzia-

łania czynnikiem zewnętrznym, mogącym go zniszczyć, spowodować przesunięcie lub przemieszczenie w inne miejsce (I OSK 1579/19).

W przeciwieństwie do hal namiotowych, hale magazynowe namiotowe mają różną konstrukcję budowlaną, przez co ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości stanowi dość istotny problem na etapie realizacji tego podatku, a ich klasyfikacja wymaga odniesienia się do pojęć budynku i budowli. Dzisiejsza linia orzecznicza stoi na stanowisku, iż hala magazynowa namiotowa, która jest posadowiona na gruncie w sposób trwały, posiadająca fundamenty, ściany i dach, powinna zostać uznana za budynek. Fakt ten wyklucza zatem jednoczesne zaliczenie obiektu do budowli lub tymczasowego obiektu budowlanego. Uznanie tak rozumianej hali namiotowej jako budowli jest tym bardziej zasadne w sytuacji, kiedy jest ona ujawniona w ewidencji budynków. Dane w niej zawarte stanowią podstawę wymiaru podatku od nieruchomości i nie mogą być pominięte przez organ podatkowy.

Co istotne, uznaniu hali magazynowej namiotowej za budynek nie stoi na przeszkodzie to, że powłoka ścian jest wykonana np. z blachy, drewna, plandeki czy też innych materiałów o podobnym charakterze, ponieważ najważniejsze jest to, aby rzecz spełniała kryteria określone w art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l (Pahl, 2017, s. 31-39).

Na okoliczność uznania omawianego obiektu budowlanego za budynek może wskazywać także dokumentacja zgromadzona na potrzeby procesu budowlanego, a w szczególności pozwolenie na budowę. Potwierdził to wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 sierpnia 2020 r. (I SA/Sz 343/20), w którym to sąd rozpatrywał sprawę opodatkowania hali magazynowej jako budynku. W tezie wyroku stwierdzono, iż w dokumentacji budowlanej wskazano, że należy zapewnić współpracę płyt fundamentowych i powiększeń stóp z istniejącymi fundamentami, natomiast betonowe bloki kotwiące pełnią funkcję stabilizującą położenie słupów, przeciwdziałając przemieszczeniom ram, a bloki kotwiące mają za zadanie przeciwdziałać odrywaniu ram od podłoża na skutek działania wiatru. Dodatkowo dokumentacja określała rodzaj materiału, z którego wykonano ściany zewnętrzne obiektu i dach. Zapis ten potwierdzał, że przedmiotowa hala namiotowa posiadała wszystkie ustawowe cechy budynku, takie jak fundamenty, przegrody budowlane, dach oraz została trwale związana z gruntem w taki sposób, że opierała się czynnikiem mogącym zniszczyć ustawioną na nim konstrukcję. Tym samym uznanie hali magazynowej namiotowej za budynek wiąże się z niższym zobowiązaniem podatkowym z racji ustalenia podatku od nieruchomości od jej powierzchni użytkowej, nie zaś od jej wartości.



## 10.5. Budowle spółdzielni mieszkaniowych

Problemy interpretacyjne, jakie stwarza opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli spółdzielni mieszkaniowych, wynikają głównie ze specyfiki wykorzystywania owych obiektów przez spółdzielnie. Przystępując do analizy tego zagadnienia, należy odpowiedzieć na dwa pytania, mianowicie: czy spółdzielnie mieszkaniowe są przedsiębiorcami w rozumieniu pr. bud. oraz czy posiadane przez spółdzielnie budowle są bezpośrednio związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, czy może służą wyłącznie zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych i jako niezwiązane z działalnością gospodarczą nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (Martyniuk, 2020, s. 64)?

Regulacje ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazują, iż przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeżeli jest w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą i nie jest m.in. budynkiem mieszkalnym oraz gruntem związanym z tym budynkiem. Należy jednak mieć na uwadze treść przytoczonego w poprzednim podrozdziale wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., który uznał, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej nie decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Zatem w świetle przepisów u.p.o.l. oraz stanowiska Trybunału Konstytucyjnego kluczowe znaczenie ma fakt, czy spółdzielnia mieszkaniowa, wykonując działalność statutową, prowadzi także działalność gospodarczą.

Ustawodawca w art. 1 ust 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1208 – dalej jako: u.s.m.) wskazał, iż celem spółdzielni mieszkaniowej jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych i innych potrzeb członków oraz ich rodzin przez dostarczanie członkom samodzielnych lokali mieszkalnych lub domów jednorodzinnych, a także lokali o innym przeznaczeniu. Jednocześnie członkowie spółdzielni są zobowiązani do uczestnictwa w wydatkach związanych z eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości w częściach przypadających na ich lokale, eksploatacją i utrzymaniem nieruchomości stanowiących mienie spółdzielni przez uiszczanie opłat zgodnie z postanowieniami statutu. Co istotne dla analizowanego zagadnienia, u.s.m. nie wyklucza zaliczenia spółdzielni do grupy podmiotów, które prowadzą działalność gospodarczą, ponieważ akt ten zawiera przepisy wprost wskazujące, że tego typu spółdzielnie formalnie mogą prowadzić działalność gospodarczą, natomiast praktyka wskazuje, że bardzo często ją prowadzą (Wołowicz i Reśko, 2012, s. 32).

Artykuł 1 ust. 2 u.s.m. ustala zakres przedmiotowy działalności spółdzielni. O ile w pkt 1-4 mowa jest o działalności na rzecz członków, niestanowiącej działalności

gospodarczej, o tyle treść pkt 5 wskazująca na budowanie lub nabywanie budynków w celu wynajmowania bądź sprzedaży znajdujących się w tych budynkach lokali mieszkalnych lub lokali o innym przeznaczeniu, wyraźnie spełnia kryteria działalności gospodarczej, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 162 – dalej jako: p.p.). Działalnością gospodarczą w świetle p.p. będzie również zarządzanie przez spółdzielnię nieruchomością niestanowiącą jej mienia lub mienia jej członków na podstawie umowy zawartej z właścicielem (współwłaścicielami) tej nieruchomości, co dopuszcza art. 1 ust. 5 u.s.m. Do prowadzenia przez spółdzielnię działalności gospodarczej odnosi się również art. 1 ust. 6 wspomnianej ustawy, ponieważ dopuszcza on prowadzenie przez spółdzielnię innej działalności gospodarczej na zasadach określonych w odrębnych przepisach i w statucie, pod warunkiem że działalność ta związana jest bezpośrednio z realizacją celu, o którym mowa w ust. 1.

Przepisy ustawowe regulujące funkcjonowanie spółdzielni mieszkaniowej jasno wskazują, że jest ona przedsiębiorcą i może prowadzić działalność gospodarczą. Jednakże nie powinno prowadzić to do wniosku, że można jednoznacznie stwierdzić, iż z założenia spółdzielnia mieszkaniowa prowadzi działalność gospodarczą lub jej nie prowadzi (Martyniuk, 2020, s. 67). Określenie statusu prawnego właściciela czy posiadacza jako przedsiębiorcy nie może determinować powstania zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Należy mieć na uwadze przede wszystkim realizowanie przez spółdzielnię celu wskazanego w art. 1 ustawy regulującej jej działalność. W postanowieniu z 20 października 1999 r. Sąd Najwyższy (III CKN 372/98) wskazał, iż: „Status spółdzielni mieszkaniowej może budzić wątpliwości zarówno pod kątem określenia jej jako przedsiębiorcy, jak i prowadzenia działalności gospodarczej. Przyjmuje się bowiem, że cechą wyróżniającą tę działalność jest ukierunkowanie na osiągnięcie zysku. (...) Natomiast spółdzielnie mieszkaniowe (...) nie są tworzone dla osiągania zarobku, gdyż celem zasadniczym jest zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych”. Ograniczenie to, zdaniem Sądu, nie powinno przesłaniać innych cech charakteryzujących działalność spółdzielni mieszkaniowych, ponieważ zaspokajanie potrzeb wspólnoty odbywa się przez przydzielanie lokali mieszkalnych w lokalach stanowiących własność spółdzielni. Funkcja rozdzielania jest jednak pochodną pozyskiwania, a to odbywa się z reguły przez budowę domów wielomieszkaniowych, a zatem w toku skomplikowanych technicznie, organizacyjnie i finansowo procesów inwestycyjnych, polegających na pozyskiwaniu terenów, gromadzeniu środków, organizacji wykonawstwa, nadzoru, odbioru prac oraz kierowania spłacaniem kredytów.

Podsumowując treść przytoczonego postanowienia SN, należy stwierdzić, że działalność spółdzielni mieszkaniowych skierowana „do wewnątrz” w ramach stosunków członkowskich nie ma charakteru gospodarczego, natomiast może być tą działalnością wobec innych przedsiębiorców, zwłaszcza w toku budowy lokali, administrowania cudzymi zasobami albo swobodnego gospodarowania własnymi. Swoje stanowi-

ska SN potwierdził w kolejnym wyroku dotyczącym spółdzielni mieszkaniowych z dnia 12 marca 2004 r. (II CK 53/03), w którym stwierdził, że „spółdzielnia mieszkaniowa jest podmiotem gospodarczym i w zakresie prowadzonej przez siebie działalności ukierunkowanej na szeroko pojęte zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych swoich członków musi być traktowana tak samo, jak inni przedsiębiorcy”.

Przenosząc powyższe rozważania na temat funkcjonowania przez spółdzielnię mieszkaniową jako przedsiębiorca na grunt u.p.o.l., należy odwołać się do przytoczonej już definicji z art. 1a ust. 1 pkt 3 tej ustawy. Tym, co prowadzi do najpoważniejszych wątpliwości interpretacyjnych, jest pytanie, czy w przypadku budowli lub ich części służących zarówno zaspokajaniu potrzeb mieszkańców, jak i związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej należy opodatkować daną nieruchomość proporcjonalnie? Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych dopuszcza w art. 2 ust. 1 pkt 3 możliwość opodatkowania jedynie części budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, jednak ustawodawca nie ustalił przejrzystych zasad podziału, a zwłaszcza możliwości określenia podstawy opodatkowania poszczególnych części budowli.

Budowle należące do spółdzielni mieszkaniowych będą więc podlegać w całości opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości pod warunkiem bezpośredniego związania z działalnością gospodarczą. W takim przypadku nie będzie miało znaczenia to, czy dana budowla służy zarówno zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, jak i prowadzeniu działalności gospodarczej. Natomiast w sytuacji, kiedy budowla usytuowana jest na gruncie związanym z budynkiem mieszkalnym i nie jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej, ale służy wyłącznie zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, to nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w wysokości przewidzianej dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Właściwie, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oznacza to, że taka budowla w ogóle nie będzie przedmiotem podatku od nieruchomości.

Mając na uwadze, iż prawodawca dopuszcza opodatkowanie części budowli będącej w posiadaniu przedsiębiorcy i wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, w przypadku współposiadania budowli przez przedsiębiorcę i podmiot niebędący przedsiębiorcą opodatkowaniu podlega wyłącznie część budowli będąca w posiadaniu przedsiębiorcy. Uzasadniać może to wykładnia systemowa art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 i art. 3 ust. 4 u.p.o.l., nakazująca traktowanie jako przedmiotu opodatkowania tylko części budowli znajdującej się w posiadaniu przedsiębiorcy. Treść art. 3 ust. 4 wskazuje, że budowla znajdująca się we współposiadaniu jest odrębnym przedmiotem opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współposiadaczach, nie rozszerza obowiązku podatkowego na część budowli, która nie jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, ponieważ znajduje się w posiadaniu podmiotu, który nie jest ani przedsiębiorcą, ani innym podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą (Martyniuk, 2020, s. 72).

## 10.6. Opodatkowanie lokali mieszczących kancelarie prawnicze

Adwokaci, radcowie prawni i notariusze prowadzą działalność gospodarczą na podstawie ustaw szczególnych, nie zaś na podstawie ustawy – Prawo przedsiębiorców. Skutkiem tego było wyrobienie przez część podatników poglądu, zgodnie z którym nieruchomości, w których mieściły się kancelarie prawnicze, nie powinny być obłożone najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości, a obiekty będące budowlami nie powinny być opodatkowane w ogóle. Pogląd taki, choć wielce korzystny z punktu widzenia podatnika, został uznany za błędny przez orzecznictwo sądów administracyjnych. W sprawie tej głos zabrał NSA w wyroku z 2 października 2001 r. (III SA 2894/00). Sąd stwierdził, że wykonywanie zawodu radcy prawnego jest działalnością prowadzoną w celach zarobkowych na własny rachunek radcy. Działalność ta stanowi źródło jego dochodów. W związku z tym lokal przeznaczony na kancelarię prawniczą jest lokalem związanym z tą działalnością i podlega stawce przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnił swój wyrok poprzez przytoczenie treści art. 4 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 75), zgodnie z którym wykonywanie zawodu radcy prawnego polega na świadczeniu pomocy prawnej. Pomoc taka może być wykonywana w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego oraz w spółce cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej. Innymi słowy, wykonywanie zawodu radcy prawnego jest niczym innym jak działalnością gospodarczą w zakresie udzielania pomocy prawnej. Podsumowując znaczenie analizowanego wyroku, należy stwierdzić, że wyłączenie działalności radców prawnych, adwokatów czy notariuszy spod przepisów p.p. nie może być utożsamiane z brakiem prowadzenia przez nich działalności gospodarczej, lecz jedynie z potrzebą ujęcia w odrębnych przepisach zasad postępowania wobec tych podmiotów (Dowgier, Eteł, Liszewski i Pahl, 2020, s. 548).

Odmienne od sytuacji opodatkowania nieruchomości zajmowanych przez adwokatów, radców prawnych i notariuszy kształtuje się sytuacja opodatkowania nieruchomości zajętych na kancelarię komorniczą. Do czasu wejścia w życie przepisów ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 850) podlegali oni wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. To z kolei przekładało się z oczywistych względów na opodatkowanie będących w ich posiadaniu nieruchomości jako tych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przywołana ustawa zmieniła całkowicie sytuację komorników jako podatników podatku od nieruchomości. Na mocy tego aktu komornicy sądowi stali się urzędnikami państwowymi, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej. Artykuł 33 ust. 1 i 2 przytoczonej ustawy wskazuje, iż komornik nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów regulujących podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej, zatem nie może takowej działalności prowadzić. Konsekwencją przepi-

sów wprowadzonych w 2018 r. jest to, iż przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, którymi władza komornik, nie mogą być obłożone stawką obowiązującą dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

## **10.7. Opodatkowanie obiektów budowlanych będących w dyspozycji Agencji Mienia Wojskowego**

Agencja Mienia Wojskowego jest agencją wykonawczą w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 305), podlegającą nadzorowi ministra obrony narodowej. Niejednolity charakter działalności Agencji prowadzi do powstawania wątpliwości interpretacyjnych związanych z ustaleniem wysokości podatku od nieruchomości z tytułu posiadanych przez Agencję budynków i budowli. Zasady jej funkcjonowania reguluje ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 303), z której wynika m.in. obowiązek gospodarowania mieniem Skarbu Państwa powierzonym i użyczonym Agencji. Agencja wykonuje zatem prawa własności i inne prawa rzeczowe na rzecz Skarbu Państwa w stosunku do mienia będącego w trwałym zarządzie jednostek organizacyjnych podległych ministrowi obrony narodowej albo ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych lub przez nich nadzorowanych, ale także innego mienia będącego we władaniu tych jednostek niewykorzystywanych do realizacji ich zadań. Dodatkowo Agencja gospodaruje mieniem pozostałym po likwidacji państwowych osób prawnych, dla których organem założycielskim lub organem nadzoru był minister obrony narodowej albo minister właściwy do spraw wewnętrznych.

Zadania z zakresu administrowania mieniem państwowym nie są jedynymi czynnościami wykonywanymi przez Agencję. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 7 przywołanej ustawy do zadań własnych Agencji należy prowadzenie działalności gospodarczej. Znaczenie tego przepisu rozszerza art. 55, który stwierdza, iż mienie, z wyjątkiem materiałów wybuchowych, broni i amunicji, Agencja może w szczególności oddać w najem, dzierżawę, użyczenie lub administrowanie, a także może prowadzić działalność gospodarczą w oparciu o to mienie. Ponadto Agencja Mienia Wojskowego prowadzi samodzielną gospodarkę finansową, a jej przychodami zgodnie z art. 30 są m.in. przychody z gospodarowania mieniem oraz z prowadzenia działalności gospodarczej.

Na podstawie powyższych regulacji można stwierdzić, że Agencja jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, jednakże działalność tę należy traktować raczej jako działalność uboczną (Pahl, 2010, s. 38). Zestawiając zasady funkcjonowania Agencji z treścią art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., należy postawić pytanie, czy Agencję należy traktować jako przedsiębiorcę, czy jako inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. W świetle p.p. każda zorganizowana działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły jest działalnością gospodarczą. Nie ma zatem

znaczenia, jaki podmiot ją wykonuje. Prawo przedsiębiorców stanowi, że przedsiębiorca może podjąć działalność gospodarczą po uzyskaniu wpisu w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej albo w Krajowym Rejestrze Sądowym. Agencja jako osoba prawna nie będzie podlegać wpisowi do CEIDG, jednakże pozostaje pytanie, czy podlega ona wpisowi do KRS. Należy na nie odpowiedzieć przecząco.

Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 112) nie przewiduje wśród podmiotów podlegających wpisowi do rejestru wskazanych w art. 36 agencji państwowych, w tym Agencji Mienia Wojskowego. Fakt, że Agencja nie podlega wpisowi do żadnego z rejestrów, ale prowadzi działalność gospodarczą, nie wyklucza możliwości opodatkowania należących do niej obiektów budowlanych według najwyższych stawek podatku od nieruchomości. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie, np. w wyroku WSA w Krakowie, zgodnie z którym: „fakt objęcia we władanie wszystkich praw majątkowych do mienia przekazanego Agencji Mienia Wojskowego i prowadzenie przez tę Agencję działalności gospodarczej jako przedsiębiorca przesądza o opodatkowaniu nieruchomości stawką najwyższą podatku od nieruchomości” (I SA/Kr 1266/12).

W ustawowej definicji budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ustawodawca wskazuje nie tylko na przedsiębiorców, lecz również na inne podmioty prowadzące taką działalność, do których z całą pewnością należy Agencja Mienia Wojskowego. Nie przesądza to jednak o tym, że wszystkie nieruchomości będące w jej posiadaniu należy uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i opodatkować je najwyższą ze stawek. Potwierdza to m.in. NSA w wyroku z 4 marca 2021 r. (III FSK 896/21), w którym wskazuje, iż skoro w funkcjonowaniu Agencji Mienia Wojskowego można wyodrębnić działalność gospodarczą, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a także działalność, która nie spełnia tej definicji, to w świetle wyroku TK z 24 lutego 2021 r. (SK 39/19) sam fakt prowadzenia przez Agencję działalności gospodarczej nie uzasadnia twierdzenia, że wszystkie posiadane przez nią nieruchomości są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wydaje się zatem, iż nieruchomości należące do Agencji i służące jej do prowadzenia działalności gospodarczej powinny być opodatkowane według wyższej stawki, w przeciwieństwie do tych nieruchomości, które nie są związane z wykonywaniem działalności o takim charakterze, a służą wykonywaniu zadań nałożonych przez ustawy. Podobne stanowisko można odnaleźć w doktrynie. Zgodnie z nim poprzez ustawowe upoważnienie do prowadzenia działalności gospodarczej agencje wykonawcze obciążane są niezasadnie daninami publicznymi w wysokości przewidzianej dla przedsiębiorców z tytułu wykonywania powstałego z mocy ustawy stosunku powiernictwa w relacji do mienia Skarbu Państwa. W rezultacie prowadzi to do odrzucania ustawowych założeń leżących u podstaw kreowania agencji wyko-

nawczych oraz nieuprawnionego uszczuplenia mienia Skarbu Państwa na rzecz podstawowych jednostek samorządu terytorialnego (Hauser, Niewiadomski i Wróbel, 2018, s. 595).

## 10.8. Podsumowanie

Analizując wybrane zagadnienia związane z opodatkowaniem budynków i budowli, można wysnuć wniosek, zgodnie z którym przyczyny nieustannie pojawiających się problemów interpretacyjnych należy upatrywać w archaicznym systemie opodatkowania nieruchomości. Ustawodawstwo określające konstrukcję podatku od nieruchomości wydaje się przestarzałe w swej formie, stwarzając przez to wiele wątpliwości interpretacyjnych na etapie ustalania podatku od budynków i budowli oraz w czasie jego egzekucji. Jest to widoczne szczególnie na przykładzie ustawowych definicji budynku i budowli oraz powiązania tych obiektów z prowadzeniem działalności gospodarczej. Pojęcia te doczekały się niesłuchanie dużego dorobku orzeczniczego sądów administracyjnych, a nawet Trybunału Konstytucyjnego.

Źródłem zapłaty podatku od nieruchomości jest sam fakt posiadania określonych obiektów budowlanych oraz gruntów, zatem danina ta ma charakter majątkowy. Z kolei system opodatkowania nieruchomości funkcjonujący obecnie w Polsce oparty jest w głównej mierze na powierzchni. W przypadku opodatkowania budynków żadnej roli nie odgrywa ich wartość, co wydaje się sprzeczne z majątkowym charakterem omawianego podatku. Ponadto ustanowienie powierzchni budynków jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości przekłada się na niski stopień stymulacji rozwoju rynku nieruchomości, co z kolei wpływa negatywnie na funkcję fiskalną podatku. Nie bez przyczyny w doktrynie prawa podatkowego pojawiają się coraz częściej głosy postulujące wprowadzenie w Polsce podatku katastralnego *ad valorem*. Wysokość takiego podatku jest uzależniona od wartości katastralnej nieruchomości, którą stanowi wartość ustalana okresowo w procesie powszechnej taksacji nieruchomości (art. 4 pkt. 7 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1899). Rozwiązanie to, choć kontrowersyjne z punktu widzenia podatnika, wpłynęłoby pozytywnie na wzrost dochodów gmin, natomiast nowy system opodatkowania nieruchomości zawierający informacje o ich wartości oraz o właścicielach utrudniłby uchylanie się od opodatkowania oraz ułatwiłby wykonywanie zadań przez organy podatkowe.

O potrzebie reformy podatku od nieruchomości przemawia wcześniej wspomniana mnogość spraw rozpatrywanych przez sądy, związanych z interpretacją pojęć zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, w tym definicji budynku i budowli. Od wielu lat brzmienie przepisów regulujących podstawowe kwestie opodatkowania obiektów budowlanych pozostaje bez zmian, natomiast zmienia się praktyka ich sto-

sowania, czego powodem jest zmieniająca się linia orzecznicza w poszczególnych kwestiach. Przykładem tego może być uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2021 r. (III FPS 1/21), zgodnie z którą obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów *opodatkowania* podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., 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 u.p.o.l.

Tytułem podsumowania należy stwierdzić, że regulacje dotyczące podatku od nieruchomości powinny zostać znowelizowane, przynajmniej w odniesieniu do materii podstawowych, takich jak definicje budynku, budowli czy pojęcia powiązania przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zmiany powinny dotyczyć również odesłań do innych aktów prawnych zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ze względu na częste odesłania do prawa budowlanego mogą się rodzić pytania, czy w przypadku braku wyjaśnienia określonego zagadnienia na gruncie ustawy podatkowej należy skorzystać z przepisów pochodzących z innych ustaw i na jakich zasadach. Ujednolicenie przepisów z całą pewnością skutkowałooby zmniejszeniem liczby spraw rozpatrywanych przez sądy administracyjne oraz poczuciem pewności co do prawa po stronie przedsiębiorcy jako podatnika.

## Literatura

- Bauta-Szostak, J. i Kran, R. (2018). *Opodatkowanie nieruchomości w działalności gospodarczej*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Borszowski, P. i Stelmaszczyk, K. (2014). *Kontrowersje wokół definicji legalnej gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*. Glosa do wyroku NSA 22.01.2014 r., II FSK 130/12.
- Dowgier, R., Etel, L., Liszewski, G. i Pahl, B. (2020). *Podatki i opłaty lokalne – Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Grabowiecka, W. (2008). *Podatek od nieruchomości i opłata eksploatacyjna jako instrument wspierania rozwoju lokalnego na przykładzie zagłębia miedziowego*. Poznań.
- Hauser, R., Niewiadomski, Z. K. i Wróbel, A. (red.). (2018). *Publiczne prawo gospodarcze. System Prawa Administracyjnego*. Warszawa: C.H. Beck.
- Martyniuk, W. (2020). Budowle spółdzielni mieszkaniowych a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. *Samorząd Terytorialny*, (5), 64-72.
- Mastalski, R. (2019). *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Morawski, W. (2016). Grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej między 1 stycznia 2003 r. a 1 stycznia 2016 r. W: W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – komentarz*. Gdańsk: ODDK.
- Pahl, B. (2010). Opodatkowanie nieruchomości Agencji Mienia Wojskowego. *Finanse Komunalne*, (9), 36-42.
- Pahl, B. (2017). Hale magazynowe a przedmiot podatku od nieruchomości. *Finanse Komunalne*, (9), 31-39.



- Sobiech, A. i Sobiech, M. (2019). Hala namiotowa jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. *Doradztwo podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, (12), 45-46.
- Wołowicz, T. i Reško, D. (2012). Spółdzielnie mieszkaniowe a opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości. *Finanse Komunalne*, (12), 32.

## Akty prawne

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1740)
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 75)
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1170)
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 2351)
- Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 112)
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1899)
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1208)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 305)
- Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 303)
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 162)
- Ustawa z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 850)

## Orzecznictwo

### Sąd Najwyższy

- Postanowienie SN z 20 października 1999 r., III CKN 372/98, LEX nr 38863
- Wyrok SN z 12 marca 2004 r., II CK 53/03, LEX nr 172796

### Trybunał Konstytucyjny

- Wyrok TK z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, LEX nr 3123302

### Sądy Administracyjne

- Uchwała NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, LEX nr 1418673
- Uchwała NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, LEX nr 3230106
- Wyrok NSA z 2 października 2001 r., III SA 2894/00, LEX nr 53436
- Wyrok NSA z 18 maja 2020 r., I OSK 1579/19, LEX nr 3020838
- Wyrok NSA z 4 marca 2021 r., III FSK 896/21, LEX nr 3156392
- Wyrok WSA w Poznaniu z 3 grudnia 2009 r., III SA/Po 623/09, LEX nr 550168
- Wyrok WSA w Krakowie z 26 lutego 2013 r., I SA/Kr 1266/12, LEX nr 1342526
- Wyrok WSA w Poznaniu z 4 grudnia 2019 r., I SA/Po 537/19, LEX nr 2752800
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 6 grudnia 2019 r., I SA/Wr 670/19, LEX nr 2771594
- Wyrok WSA w Szczecinie z 26 sierpnia 2020 r., I SA/Sz 343/20, LEX nr 3061713