

PODATKI I OPŁATY DOTYCZĄCE NIERUCHOMOŚCI

Ryszard Strzelczyk

MONOGRAFIE



Wolters Kluwer

PODATKI I OPŁATY DOTYCZĄCE NIERUCHOMOŚCI

Ryszard Strzelczyk

MONOGRAFIE

Stan prawny na 1 kwietnia 2016 r.

Recenzent

Prof. zw. dr hab. Artur Kuś

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Ewa Fonkowicz

Opracowanie redakcyjne

Wolters Kluwer

Łamanie

Wolters Kluwer

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
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN 978-83-8092-318-8

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Mojej żonie Agnieszce
oraz córkom Dominice, Annie i Julii

Spis treści

Wykaz skrótów / 13

Od Autora / 17

Rozdział I

**Nieruchomość jako kategoria prawa cywilnego
i podatkowego / 19**

Rozdział II

Podatek od nieruchomości / 26

Rozdział III

Podatek rolny / 38

Rozdział IV

Podatek leśny / 45

Rozdział V

Podatek od czynności cywilnoprawnych / 50

1. Informacje wstępne / 50
 - 1.1. Pojęcie podatku od czynności cywilnoprawnych / 50
 - 1.2. Przedmiot opodatkowania / 51
 - 1.3. Powstanie obowiązku podatkowego / 52
 - 1.4. Odnowienie obowiązku podatkowego / 52
 - 1.5. Właściwość rzeczowa i miejscowa organów podatkowych / 53
 - 1.6. Pobór podatku / 54
 - 1.7. Zwolnienia od podatku / 55
 - 1.8. Zwrot podatku / 56
2. Specyfika opodatkowania poszczególnych czynności
cywilnoprawnych / 57

- 2.1. Sprzedaż / 57
 - 2.1.1. Pojęcie sprzedaży / 57
 - 2.1.2. Przedmiot opodatkowania / 59
 - 2.1.3. Podstawa opodatkowania / 61
 - 2.1.4. Stawka podatku / 62
 - 2.1.5. Moment powstania obowiązku podatkowego / 63
 - 2.1.6. Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku / 66
 - 2.1.7. Zwolnienia od podatku / 67
 - 2.1.8. Pobór podatku / 68
 - 2.1.9. Zwrot podatku / 69
- 2.2. Zamiana / 69
 - 2.2.1. Pojęcie zamiany / 69
 - 2.2.2. Przedmiot opodatkowania / 70
 - 2.2.3. Podstawa opodatkowania / 71
 - 2.2.4. Stawka podatku / 72
 - 2.2.5. Moment powstania obowiązku podatkowego / 72
 - 2.2.6. Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku / 72
 - 2.2.7. Zwolnienia od podatku / 72
 - 2.2.8. Pobór podatku / 73
 - 2.2.9. Zwrot podatku / 74
- 2.3. Darowizna / 74
 - 2.3.1. Pojęcie darowizny / 74
 - 2.3.2. Przedmiot opodatkowania / 75
 - 2.3.3. Podstawa opodatkowania / 75
 - 2.3.4. Moment powstania obowiązku podatkowego / 75
 - 2.3.5. Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku / 75
 - 2.3.6. Zwolnienia od podatku / 76
 - 2.3.7. Pobór podatku / 76
 - 2.3.8. Zwrot podatku / 76
- 2.4. Dożywocie / 76
 - 2.4.1. Pojęcie dożywocia / 76
 - 2.4.2. Przedmiot opodatkowania / 77
 - 2.4.3. Podstawa opodatkowania / 78
 - 2.4.4. Stawka podatku / 78
 - 2.4.5. Moment powstania obowiązku podatkowego / 78
 - 2.4.6. Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku / 78
 - 2.4.7. Zwolnienia od podatku / 79

2.4.8.	Pobór podatku /	79
2.4.9.	Zwrot podatku /	79
2.5.	Zniesienie współwłasności oraz dział spadku /	79
2.5.1.	Pojęcie zniesienia współwłasności /	79
2.5.2.	Pojęcie działu spadku /	83
2.5.3.	Przedmiot opodatkowania /	84
2.5.4.	Podstawa opodatkowania /	84
2.5.5.	Stawka podatku /	85
2.5.6.	Moment powstania obowiązku podatkowego /	86
2.5.7.	Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku /	86
2.5.8.	Pobór podatku /	87
2.5.9.	Zwrot podatku /	87
2.6.	Ustanowienie hipoteki /	88
2.6.1.	Pojęcie hipoteki /	88
2.6.2.	Przedmiot opodatkowania /	92
2.6.3.	Podstawa opodatkowania /	92
2.6.4.	Stawka podatku /	92
2.6.5.	Moment powstania obowiązku podatkowego /	93
2.6.6.	Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku /	93
2.6.7.	Zwolnienia od podatku /	93
2.6.8.	Pobór podatku /	94
2.6.9.	Zwrot podatku /	94
2.7.	Ustanowienie odpłatnego użytkowania /	94
2.7.1.	Przedmiot opodatkowania /	95
2.7.2.	Podstawa opodatkowania /	95
2.7.3.	Stawka podatku /	96
2.7.4.	Moment powstania obowiązku podatkowego /	96
2.7.5.	Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku /	96
2.7.6.	Pobór podatku /	96
2.7.7.	Zwrot podatku /	96
2.8.	Ustanowienie odpłatnej służebności /	97
2.8.1.	Pojęcie i rodzaje służebności /	97
2.8.2.	Przedmiot opodatkowania /	101
2.8.3.	Podstawa opodatkowania /	101
2.8.4.	Stawka podatku /	101
2.8.5.	Moment powstania obowiązku podatkowego /	101
2.8.6.	Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku /	101

- 2.8.7. Pobór podatku / **102**
- 2.8.8. Zwrot podatku / **102**
- 2.9. Umowa spółki / **102**
 - 2.9.1. Rodzaje spółek i ich zdolność aportowa / **102**
 - 2.9.2. Przedmiot opodatkowania / **104**
 - 2.9.3. Podstawa opodatkowania / **104**
 - 2.9.4. Moment powstania obowiązku podatkowego / **105**
 - 2.9.5. Stawka podatku / **105**
 - 2.9.6. Podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku / **106**
 - 2.9.7. Zwolnienia od podatku / **106**
 - 2.9.8. Pobór podatku / **106**
 - 2.9.9. Zwrot podatku / **106**
- 2.10. Przewłaszczenie na zabezpieczenie / **106**

Rozdział VI

Podatek od towarów i usług / 110

- 1. Informacje wstępne / **110**
- 2. VAT od sprzedaży nieruchomości / **112**
 - 2.1. Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości z majątku prywatnego / **113**
 - 2.2. Stawki podatku / **122**
 - 2.3. Zwolnienia przedmiotowe / **123**
- 3. VAT od najmu nieruchomości / **125**
 - 3.1. Ciągły i zarobkowy charakter usługi najmu / **125**
 - 3.2. Strona podmiotowa umowy najmu z podatkowego punktu widzenia / **127**
 - 3.3. Stawki podatku oraz zwolnienie o charakterze celowościowym / **130**

Rozdział VII

Podatek dochodowy od osób fizycznych / 133

- 1. Informacje wstępne o podatku dochodowym od osób fizycznych / **133**
- 2. Sprzedaż nieruchomości / **137**
 - 2.1. Sprzedaż nieruchomości poza działalnością gospodarczą (sprzedaż prywatna) / **139**

- 2.2. Sprzedaż nieruchomości w związku z działalnością gospodarczą / **154**
 - 2.2.1. Sprzedaż nieruchomości będącej środkiem trwałym / **154**
 - 2.2.2. Sprzedaż nieruchomości jako towaru handlowego / **157**
- 2.3. Specyfika opodatkowania sprzedaży nieruchomości mieszkalnych / **157**
- 2.4. Przedwstępna umowa sprzedaży / **159**
- 2.5. Warunkowa umowa sprzedaży / **164**
- 3. Zamiana nieruchomości / **165**
- 4. Najem i dzierżawa nieruchomości / **167**
- 5. Przewłaszczenie nieruchomości na zabezpieczenie / **177**
- 6. Nabycie nieruchomości na zlecenie (nabycie powiernicze, fidejucyjne) / **180**

Rozdział VIII

Podatek dochodowy od osób prawnych / 183

- 1. Informacje wstępne o podatku dochodowym od osób prawnych / **183**
- 2. Sprzedaż nieruchomości / **185**
- 3. Zamiana nieruchomości / **190**
- 4. Najem i dzierżawa nieruchomości / **191**
- 5. Przewłaszczenie nieruchomości na zabezpieczenie / **191**

Rozdział IX

Podatek od spadków i darowizn / 193

- 1. Istota spadkobrania / **193**
- 2. Pojęcie darowizny / **198**
- 3. Zasady opodatkowania spadków i darowizn / **201**

Rozdział X

Opłaty związane z użytkowaniem wieczystym / 213

- 1. Informacje wstępne / **213**
- 2. Pierwsza opłata i opłaty roczne / **213**
- 3. Opłata za przekształcenie użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości / **222**

Rozdział XI

Opłata planistyczna / 227

Rozdział XII

Opłaty adiacenckie / 237

1. Pojęcie opłaty adiacenckiej / **237**
2. Opłata adiacencka ustalana w związku z budową urządzeń infrastruktury technicznej / **238**
3. Opłata adiacencka ustalana w związku ze scaleniem i podziałem nieruchomości / **245**
4. Opłata adiacencka ustalana w związku z podziałem nieruchomości / **247**

Rozdział XIII

Opłaty sądowe związane z nieruchomościami / 252

Rozdział XIV

Taksa notarialna / 259

Bibliografia / 269

Wykaz skrótów

I. Akty prawne

dyrektywa 2006/112	dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.)
Dz. U.	Dziennik Ustaw
k.c.	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380)
k.p.a.	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.)
k.p.c.	ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
k.s.h.	ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
M.P.	Monitor Polski
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
pr. bank.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 128 z późn. zm.)

- pr. bud.** ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290)
- u.g.n.** ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 z późn. zm.)
- u.k.s.c.** ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1025 z późn. zm.)
- u.k.w.h.** ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 707 z późn. zm.)
- u.p.c.c.** ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.o.l.** ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.)
- u.p.r.** ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1381 z późn. zm.)
- u.p.s.d.** ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205)
- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.p.z.p.** ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 199 z późn. zm.)

u.s.m.	ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (tekst jedn.: Dz. U. 2013 r. poz. 1222 z późn. zm.)
u.w.l.	ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1892)
u.z.p.d.o.f.	ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)
VI dyrektywa	szósta dyrektywa 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. U. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1 z późn. zm.)

II. Czasopisma i orzecznictwo

FK	Finanse Komunalne
Jur. Podat.	Jurysdykcja Podatkowa
KPP	Kwartalnik Prawa Prywatnego
M. Pod.	Monitor Podatkowy
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
ONSC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
OSA	Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
OwSS	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

PPLiFS	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. i Pod.	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy

III. Inne

ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości (do 30 listopada 2009 r.)
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SA	sąd apelacyjny
SN	Sąd Najwyższy
SO	sąd okręgowy
TK	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (od 1 grudnia 2009 r.)
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

Od Autora

Trudno spotkać osobę, która lubi płacić podatki. Nawet ich najgorętsi zwolennicy, orędownicy krańcowo restrykcyjnych rozwiązań fiskalnych dwoją się i troją w poszukiwaniu ulg i zwolnień podatkowych w sytuacji, gdy obowiązek podatkowy dotyczy ich osoby. Nie ma w tym zresztą niczego szczególnego. Podatek jest w istocie rzeczy instrumentem zawłaszczenia w majestacie prawa cudzych pieniędzy, a trudno spotkać osobę, która, działając pod przymusem, z entuzjazmem rozstaje się ze swoją własnością, niczego w zamian bezpośrednio nie otrzymując.

Znacznie chętniej uiszczane są opłaty. Mają one w pewnym sensie charakter świadczenia wzajemnego, gdyż jakieś świadczenie się za nie uzyskuje. Przykładowo, osoba nabywająca własność nieruchomości z reguły chce zostać ujawniona w księdze wieczystej, a wiąże się z tym konieczność poniesienia opłaty sądowej. Wydatek ten jest dla niej zatem łatwiejszy do zaakceptowania.

W niniejszym opracowaniu przedstawiona została większość zagadnień dotyczących podatków i opłat związanych z nieruchomościami. W odniesieniu do kwestii budzących poważniejsze kontrowersje powołane zostały interpretacje organów podatkowych oraz orzeczenia sądów.

Praca obejmuje omówienie rozwiązań aktualnych. Do niezbędnego minimum ograniczone zostały wątki historyczne. Ich nadmierna rozbudowa zaciemniałaby i tak mało przejrzysty obraz nieustannie zmienianego prawa podatkowego.

W powyższym kontekście warto zauważyć, że ustawodawca polski, oprócz upodobania do częstych nowelizacji, niejako „wyspecjalizował się” w kreowaniu piramidalnych odesłań. Praktyka ta polega na zamieszczaniu w przepisach podatkowych odwołań do innych przepisów podatkowych, w których zamieszczone są odwołania do kolejnych przepisów. Niekiedy zdarza się, że na szczycie takiej piramidy znajduje się przepis odsyłający do przepisu wyjściowego, kreujący figurę przypominającą błędne koło.

Nakładanie się i krzyżowanie norm prawnych wynikających z przepisów podatkowych skutkuje pojawianiem się licznych interpretacji, niekiedy zaskakująco odmiennych.

Książka obejmuje kompendium wiedzy o podatkach i opłatach dotyczących nieruchomości. Przeznaczona jest przede wszystkim dla osób związanych profesjonalnie z rynkiem nieruchomości, takich jak pośrednicy w obrocie nieruchomościami, zarządcy nieruchomości, rzeczoznawcy majątkowi, notariusze, a także doradcy podatkowi, adwokaci i radcowie prawni.

Warszawa, 20 marca 2016 r.

prof. nadzw. dr hab. Ryszard Strzelczyk

Opracowanie obejmuje stan prawny na 1 kwietnia 2016 r.

Rozdział I

Nieruchomość jako kategoria prawa cywilnego i podatkowego

Już w prawie rzymskim pod pojęciem nieruchomości rozumiano grunt oraz wszystko to, co jest z nim trwale związane. Według tej koncepcji własność gruntu rozciągała się na posadowione na nim budynki oraz wyrosłe drzewa, co oznaczało, że nabywca gruntu stawał się automatycznie ich właścicielem. Własność owych budynków i drzew, a także innych obiektów trwale z gruntem związanych, niejako „podążała” za własnością gruntu – w prawie rzymskim nazywano to zasadą *superficies solo cedit*.

Rzymską koncepcję nieruchomości recypowała większość ustawodawstw europejskich, w tym także prawo polskie, początkowo w art. 3 dekretu z dnia 11 października 1946 r. – Prawo rzeczowe¹, a następnie w art. 46 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny².

Według art. 46 k.c. nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności, określane mianem gruntów, jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków (lokale), jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Z powyższej definicji wynika, że w systemie prawa polskiego nieruchomościami są grunty niezabudowane oraz zabudowane, a nadto że mogą nimi być także budynki i lokale, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią

¹ Dz. U. Nr 57, poz. 319 z późn. zm.

² Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380.

odrębny od gruntu przedmiot własności, co jest odstępstwem od zasady *superficies solo cedit*, gdyż właściciele tych budynków i lokali nie są jednocześnie właścicielami gruntu.

Akademickim przykładem budynku stanowiącego przedmiot odrębnej własności jest budynek posadowiony na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste. W takiej sytuacji właścicielem gruntu jest Skarb Państwa, gmina, powiat albo województwo, zaś właścicielem budynku jest użytkownik wieczysty. Przepisami szczególnymi, do których odsyła art. 46 k.c., są w tym przypadku przepisy dotyczące użytkowania wieczystego gruntu, a w szczególności art. 235 k.c., według którego budynki i inne urządzenia wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub gruncie należącym do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków przez wieczystego użytkownika stanowią jego własność (własność użytkownika wieczystego).

Z kolei przykładem części budynku stanowiącej przedmiot odrębnej własności jest wydzielony z niego lokal (mieszkalny albo niemieszkalny). W tym przypadku przepisy szczególne, na mocy których możliwe jest ustanawianie odrębnej własności lokali, zostały zamieszczone w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali³. Akt ten dopuszcza możliwość podzielenia budynku na lokale będące własnością różnych osób w taki sposób, że każdy z nich stanowi odrębną nieruchomość, tzw. nieruchomość lokalową, dla której zakłada się odrębną księgę wieczystą.

Podsumowując to, co zostało już powiedziane, nieruchomościami są:

- 1) grunt niezabudowany albo zabudowany budynkami lub urządzeniami,
- 2) budynek stanowiący mocą przepisów szczególnych przedmiot odrębnej własności, najczęściej budynek posadowiony na gruncie użytkowanym wieczysto,
- 3) lokal stanowiący mocą przepisów szczególnych przedmiot odrębnej własności, najczęściej wyodrębniony z budynku lokal mieszkalny.

Z uwagi na fakt, że budynek stanowiący odrębną nieruchomość najczęściej posadowiony jest na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste, warto poświecić kilka słów także tej instytucji.

³ Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 1892.

Użytkowanie wieczyste wprowadziła – w formie zbliżonej do obecnej – ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. o gospodarce terenami w miastach i osiedlach⁴. Miało ono początkowo charakter częściowo administracyjny i ustanawiano je na podstawie decyzji organu gospodarki komunalnej i mieszkaniowej prezydium właściwej rady narodowej. Zastąpiono nim, choć nie wyeliminowano, instytucję własności czasowej. Od 1965 r. użytkowanie wieczyste funkcjonuje na podstawie przepisów kodeksu cywilnego i ma charakter pośredni między własnością a ograniczonymi prawami rzeczowymi.

W użytkowanie wieczyste mogą być oddawane grunty Skarbu Państwa położone w granicach administracyjnych miast albo poza tymi granicami, lecz włączone do planu zagospodarowania przestrzennego miasta i przekazane do realizacji zadań jego gospodarki oraz grunty stanowiące własność jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków. Grunty należące do innych podmiotów, np. grunty prywatne, nie mogą być oddawane w użytkowanie wieczyste.

Omawiane tu prawo ma – wbrew swej nazwie – charakter terminowy, gdyż grunt oddaje się w użytkowanie wieczyste na okres 99 lat, a w sytuacjach szczególnych na okres krótszy, nie mniej jednak niż na 40 lat. W ciągu ostatnich 5 lat, a w niektórych przypadkach także wcześniej, użytkownik wieczysty może zażądać przedłużenia użytkowania wieczystego na dalszy okres od 40 do 99 lat. Przedłużenie odbywa się – co do zasady – automatycznie, gdyż odmowa jest dopuszczalna tylko ze względu na ważny interes społeczny.

Umowa o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste lub przeniesienie tego prawa na inną osobę wymaga formy aktu notarialnego oraz wpisu do księgi wieczystej. Oznacza to, że osoba, której oddano grunt w użytkowanie wieczyste, a także osoba, która nabyła użytkowanie wieczyste w drodze umowy zawartej z dotychczasowym użytkownikiem wieczystym, nabywa to prawo dopiero z chwilą intabulacji (wpis konstytutywny). Bez wpisu w księdze wieczystej prawo użytkowania wieczystego nie powstanie ani nie przejdzie na kolejnego nabywcę.

⁴ Tekst jedn.: Dz. U. z 1969 r. Nr 22, poz. 159 z późn. zm.

Treść użytkowania wieczystego określa art. 233 k.c. Według tego przepisu użytkownik wieczysty może korzystać z gruntu z wyłączeniem innych osób w granicach określonych przez ustawy, zasady współżycia społecznego oraz umowę o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. W tych samych granicach użytkownik wieczysty może prawem tym rozporządzać.

Z powyższego przepisu wynika, że uprawnienia użytkownika wieczystego zostały zakreślone wężej niż uprawnienia właściciela, gdyż ograniczają je dodatkowo postanowienia umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste. Kontrakt ten określa sposób korzystania z gruntu przez użytkownika wieczystego, a jeżeli grunt zostaje mu oddany w celu wzniesienia na nim budynków lub innych urządzeń, także rodzaj tych budynków lub urządzeń, termin rozpoczęcia i zakończenia robót, warunki i termin odbudowy budynków lub urządzeń w razie ich zniszczenia albo rozbiórki w czasie trwania użytkowania wieczystego. W umowie tej ustala się także wynagrodzenie należne wieczystemu użytkownikowi za budynki lub urządzenia istniejące na gruncie w dniu wygaśnięcia użytkowania wieczystego.

Oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste ma charakter odpłatny. Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, będąca właścicielem nieruchomości, pobiera od użytkownika wieczystego pierwszą opłatę, a następnie – przez cały okres użytkowania wieczystego – opłaty roczne. Zagadnienie to zostało omówione w rozdziale X.

Użytkowanie wieczyste jest prawem terminowym i – jak każde prawo ograniczone w czasie – może ulec wygaśnięciu. Dochodzi do tego na skutek upływu terminu, na który zostało ustanowione, jeżeli nie zostało przedłużone na dalszy okres.

Umowę o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste można rozwiązać przed upływem określonego w niej terminu, jeżeli użytkownik wieczysty korzysta z gruntu w sposób oczywiście sprzeczny z jego przeznaczeniem określonym w umowie, zwłaszcza gdy wbrew umowie nie wznosił określonych w niej budynków i urządzeń. W przypadku przedterminowego rozwiązania umowy użytkownikowi wieczystemu zwraca się sumę opłat rocznych wniesionych za niewykorzystany okres użytkowania wieczystego.

Kolejnym przypadkiem, w którym dochodzi do wygaśnięcia użytkowania wieczystego, jest tzw. konfuzja praw, czyli sytuacja, w której użytkowanie wieczyste przechodzi na rzecz właściciela gruntu albo własność gruntu przechodzi na rzecz użytkownika wieczystego. W tym przypadku użytkowanie wieczyste zostaje pochłonięte przez prawo własności, będące prawem silniejszym. Szczególnym przypadkiem czynności skutkującej wygaśnięciem użytkowania wieczystego jest jego przekształcenie w prawo własności na mocy przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności nieruchomości⁵.

Do wygaśnięcia użytkowania wieczystego dochodzi także w razie wywłaszczenia gruntu.

Jak już zostało powiedziane, nieruchomością jest również lokal stanowiący przedmiot odrębnej własności, określany mianem nieruchomości lokalowej. Nie jest nią natomiast lokal spółdzielczy, nawet ten o statusie własnościowym. Osoba, której przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, nie jest jego właścicielem. Posiada jedynie ograniczone prawo rzeczowe w postaci spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Ma ono charakter zbywalny, przechodzi na spadkobierców i podlega egzekucji. Jego zbycie obejmuje także związany z nim wkład budowlany.

Warto jednak zaznaczyć, że ustawy podatkowe w wielu przypadkach traktują lokale spółdzielcze o statusie własnościowym na równi z lokalami stanowiącymi odrębną własność, choć z cywilistycznego punktu widzenia są to kategorie różne. Zabieg ten jest celowy i uzasadniony, gdyż oba rodzaje lokali pełnią te same funkcje. Przykładowo, z punktu widzenia podatku od czynności cywilnoprawnych bez znaczenia pozostaje okoliczność, czy osoba kupująca mieszkanie nabywa lokal mieszkalny, czy spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu. W obu przypadkach stawka podatku od czynności cywilnoprawnych wynosi 2% podstawy opodatkowania, którą stanowi wartość rynkowa przedmiotu nabycia.

Ponadto przepisy podatkowe nadal wyróżniają spółdzielcze własnościowe prawa do lokali mieszkalnych i użytkowych, choć aktualne przepisy z zakresu

⁵ Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 83 z późn. zm.

prawa cywilnego nie dzielą przedmiotowo spółdzielczych własnościowych praw do lokali. Funkcjonuje obecnie jedno prawo własnościowe, tzn. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, którego przedmiotem może być zarówno lokal mieszkalny, jak i użytkowy. Może nim być także dom jednorodzinny, garaż oraz miejsce parkingowe, choć – literalnie rzecz ujmując – nie są to lokale.

Dla spółdzielczych własnościowych praw do lokali można zakładać księgi wieczyste, co ma znaczenie z punktu widzenia opłat sądowych pobieranych od wniosków wieczystoksięgowych (zob. rozdział XIII). Księgi te prowadzi się analogicznie do ksiąg dla lokali stanowiących odrębną nieruchomość, z tą zasadniczą różnicą, że w dziale drugim ujawnia się nie właściciela lokalu, którym jest nadal spółdzielnia, lecz osobę, której przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu.

Wracając do pojęcia nieruchomości, warto odnotować, że doktryna i judykatura wyróżnia niekiedy nieruchomości w znaczeniu prawnomaterialnym (prawnorzeczowym) oraz wieczystoksięgowym. Wynika to z faktu, że z punktu widzenia przepisów kodeksu cywilnego, a więc z punktu widzenia prawnomaterialnego, nieruchomością jest teren stanowiący własność jednego podmiotu otoczony od zewnątrz gruntami innych podmiotów bez jakiegokolwiek nawiązania do ksiąg wieczystych⁶. Według tego zapatrywania za jedną nieruchomość można by uznać np. dwie położone obok siebie działki ewidencyjne należące do jednego właściciela, otoczone gruntami innych właścicieli, nawet wówczas, gdy dla każdej z tych działek prowadzona jest osobna księga wieczysta.

Patrząc z wieczystoksięgowego punktu widzenia, tzn. z punktu widzenia przepisów ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece⁷, trzeba pamiętać, że księgi wieczyste prowadzi się w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości. Oznacza to, że grunt ujawniony w jednej księdze wieczystej stanowi jedną nieruchomość, zaś grunt ujawniony w dwóch księgach wieczystych stanowi dwie nieruchomości, bo każda księga wieczysta

⁶ Takie stanowisko zajął Sąd Najwyższy w uzasadnieniu prawnym uchwały z dnia 27 grudnia 1994 r., III CZP 158/94, OSNC 1995, nr 4, poz. 59.

⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 707 z późn. zm.

ze swej istoty obejmuje odrębną nieruchomość. Z tego punktu widzenia dwie położone obok siebie działki ewidencyjne należące do jednego właściciela, otoczone gruntami innych właścicieli, stanowią dwie nieruchomości, gdyż są ujawnione w dwóch księgach wieczystych.

W ostatnich latach dominuje w orzecznictwie podejście wieczystoksięgowe, według którego stanowiące własność tej samej osoby i graniczące ze sobą działki gruntu objęte oddzielnymi księgami wieczystymi są odrębnymi nieruchomościami w rozumieniu art. 46 § 1 k.c. Odrębność tracą dopiero w razie połączenia ich w jednej księdze wieczystej.

W powyższym kontekście warto przywołać uchwałę z dnia 21 marca 2013 r., III CZP 8/13, OSNC 2013, nr 9, poz. 108, w uzasadnieniu której Sąd Najwyższy wyjaśnił, moim zdaniem słusznie, że definicja nieruchomości zawarta w art. 46 § k.c. jest tak pojemna, iż obejmuje zarówno nieruchomości niemające urządzonych ksiąg wieczystych, jak i nieruchomości mające księgi wieczyste. Nie ma zatem podstaw do przeciwstawiania materialnoprawnego (prawnorzecowego) i formalnego (wieczystoksięgowego) pojęcia nieruchomości i przyjmowania dualizmu nieruchomości gruntowej rozpadającej się na pojęcie gruntu w znaczeniu materialnoprawnym oraz wieczystoksięgowym, aktualnym jedynie pod rządem ustawy o księgach wieczystych i hipotece.

Należy jednak podkreślić, że dyskusje i spory prowadzone na gruncie przepisów prawa cywilnego nie zawsze przekładają się na rozstrzygnięcia wynikające ze stosowania przepisów prawa podatkowego, co wielokrotnie zostało poruszone przy omawianiu funkcjonowania poszczególnych podatków i opłat.

Na zakończenie trzeba zauważyć, że dla ustalania istnienia niektórych zobowiązań podatkowych, a także dla określenia wysokości należnych podatków, często stosuje się kryteria klasyfikowania nieruchomości zamieszczone w konkretnych ustawach podatkowych. Ustawy te posługują się takimi pojęciami, jak: nieruchomość mieszkalna, użytkowa, rekreacyjna, rolna, leśna, budowlana, samorządowa, skarbowa i wiele innych. Do kryteriów tych należy jednak podchodzić z dużą dozą ostrożności, gdyż nie są one systemowo spójne i nie kreują zbiorów rozłącznych.

Rozdział II

Podatek od nieruchomości

Podatek od nieruchomości jest podatkiem lokalnym, który pobierają samorządy gminne. Organem podatkowym właściwym w sprawach tego podatku jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Zasady opodatkowania określa ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych⁸. Według art. 2 ust. 1 u.p.o.l. podatkowi temu podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty,
- 2) budynki⁹ lub ich części,
- 3) budowle¹⁰ lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej¹¹.

⁸ Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.

⁹ Według art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

¹⁰ Według art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowla to 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.

W wyroku z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, Dz. U. z 2011 r. Nr 206, poz. 1228, Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., rozumiany w taki sposób, że nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

¹¹ Według art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, przez którą rozumie się działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.). Nie uważa się za działalność gospodarczą działalność

Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 września 2015 r., II FSK 2086/13, LEX nr 1798487, wynika, że dla spełnienia przez obiekt budowlany przesłanki wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych nie jest konieczne zamknięcie obiektu ze wszystkich stron. Ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości jest możliwe, jeśli istniejące przegrody – przy uwzględnieniu wszystkich kondygnacji – zakreslają granice obiektu. Dlatego też parking (garaż) stanowi – jako najniższa kondygnacja – część budynku, a jego powierzchnia użytkowa powinna zostać zaliczona do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pojęcia przegrody budowlanej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., nie można zawężyć do ściany w tradycyjnym rozumieniu tego słowa, ale należy objąć tą kategorią również takie elementy struktury budynku, jak np. filary, słupy czy kolumny, które w sensie konstrukcyjnym mogą pełnić tę samą funkcję co ściana i które strukturalnie wydzielają budynek lub jego część z przestrzeni.

Obowiązek podatkowy kreuje samo istnienie wymienionych wyżej przedmiotów opodatkowania, bez względu na ich stan techniczny i możliwość wykorzystywania. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w wyroku z dnia 12 listopada 2013 r., I SA/Bd 793/13, LEX nr 1403017, wyjaśnił, że obiekt budowlany pozostaje budynkiem w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nawet wówczas, gdy ze względów technicznych, prawnych czy faktycznych nie jest i nie może być wykorzystywany, w tym zgodnie z jego przeznaczeniem. Brak okien, schodów wewnętrznych lub ogólna dewastacja budynku nie powoduje utraty przez taki obiekt budowlany cech budynku w rozumieniu przepisów ustawy podatkowej. Budynek pozostaje budynkiem nawet wówczas, gdy został wyłączony z bieżącej eksploatacji. Niemniej jednak musi spełniać wszystkie warunki, o których mowa w definicji budynku.

rolniczej lub leśnej, wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5, a także niektórych przypadków działalności rolników w zakresie sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu.