

## Reklama „na kółkach” a podatek od nieruchomości

Pod pojęciem reklamy – zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* – rozumie się „rozpowszechnianie informacji o towarach, ich zaletach, wartości, miejscach i możliwościach nabycia, chwalenie kogoś, zalecanie czegoś przez prasę, radio, telewizję; środki służące temu celowi”<sup>1</sup>. Podatnik, o którym mowa w art. 3 u.p.o.l.<sup>2</sup>, ma wiele możliwości zareklamowania swojego przedsiębiorstwa m.in. za pomocą ulotek, notatek prasowych czy też tablic reklamowych. Ostatnia z wymienionych wywołuje wiele kontrowersji. Autorka przedstawi wybrane problemy.

Sformułowanie reklama „na kółkach” odnosi się do urządzeń reklamowych, przymocowanych do dachu samochodu.

Zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawarty jest w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., brzmi on następująco: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Z powyższego zapisu nie wynika wprost, czy urządzenia reklamowe są opodatkowane, dlatego też należy dokonać wykładni pojęć w nim zawartych. W art. 1a u.p.o.l. znajduje się słowniczek ustawowy. Na potrzeby niniejszego opracowania istotnym będzie przedstawienie definicji budowli. Zgodnie z ustawą podatkową „budowlą jest 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”<sup>3</sup>. We wspomnianym słowniczku nie występuje definicja obiektu budowlanego, natomiast jest odesłanie do Prawa budowlanego.

---

<sup>1</sup> *Słownik języka polskiego PWN*, tom. III, Warszawa 1989, s. 38-39.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.); dalej: u.p.o.l.

<sup>3</sup> Art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Pod pojęciem „objektu budowlanego rozumie się: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury”<sup>4</sup>.

Pod pojęciem budowli na gruncie Prawa budowlanego należy rozumieć „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: [...] wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe...”<sup>5</sup>. Powyższe stanowi fragment przykładowego wyliczenia<sup>6</sup>.

Do pojęć, które również należy wyjaśnić na wstępie należą: tymczasowy obiekt budowlany oraz obiekt małej architektury. Na gruncie ustawy podatkowej te definicje nie występują. Pojawiają się w ustawie Prawo budowlane.

Pod pojęciem tymczasowego obiektu budowlanego należy rozumieć „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”<sup>7</sup>.

Drugie z nich oznacza, zgodnie z art. 4 ust. 4 p.b., „niewielkie obiekty”, do których przykładowo zalicza się kapliczki, krzyże przydrożne, figury. W jednym z wyroków wskazywano, że obiektem małej architektury nie jest urządzenie reklamowe, którego podstawa waży 8 ton<sup>8</sup>.

Nasuwają się dwa pytania związane z tym zagadnieniem. Po pierwsze, czy przesłanka trwałego związania z gruntem przesądza o opodatkowaniu? Po drugie, jeśli tak, to jak ją należy rozumieć?

Odpowiadając na pierwsze z nich, autorka wskazuje dwa odmienne stanowiska panujące w doktrynie. Według W. Morawskiego nie każda tablica jest opodatkowana podatkiem od nieruchomości<sup>9</sup>. Opodatkowane są tylko te, które są trwale związane z gruntem, te bowiem stanowią budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, jak również w rozumieniu ustawy podatki i opłaty lokalne. Jeśli nie występuje przesłanka trwałego związania z gruntem, to urządzenie reklamowe nie jest budowlą w rozumieniu Prawa

<sup>4</sup> Art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j.: Dz.U. z 2010 r., Nr 243 poz. 1623 ze zm.); dalej: p.b.

<sup>5</sup> Art. 3 pkt 3 p.b.

<sup>6</sup> Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, ODDK 2009, s. 87.

<sup>7</sup> Art. 3 ust. 5 p.b.

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2004 r. Sygn. Akt. VII SA/Wa 384/04.

<sup>9</sup> Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 87.

budowlanego, jak również w rozumieniu ustawy podatkowej<sup>10</sup>. Z tym stanowiskiem zgadzają się sądy w następujących wyrokach: WSA w Warszawie z 22 lutego 2010 r.<sup>11</sup>, WSA w Łodzi z 16 marca 2010 r.<sup>12</sup>, WSA w Łodzi z 15 stycznia 2010 r.<sup>13</sup>

Odmienne stanowisko prezentuje L. Etel<sup>14</sup>. Wspomniany autor uważa, że każda tablica reklamowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości niezależnie od tego, czy jest trwale związana z gruntem, czy też jest tymczasowym obiektem budowlanym<sup>15</sup>. Uważa, iż obiekt będący tymczasowym obiektem budowlanym jest traktowany jako budowla, zatem podlega opodatkowaniu<sup>16</sup>. Powyższe stanowisko ma również swoich zwolenników wśród sędziów, a mianowicie znajduje odzwierciedlenie m.in. w wyroku NSA z 13 stycznia 2009 r.<sup>17</sup>, WSA w Szczecinie z 24 lutego 2010 r.<sup>18</sup>, WSA w Gorzowie Wlkp. z 29 października 2009 r.<sup>19</sup>

W. Morawski wskazuje, iż tymczasowy obiekt budowlany nie jest czwartą kategorią obiektów budowlanych<sup>20</sup>. Wskazuje, iż w wyniku stwierdzenia, że tablica, która nie jest trwale związana z gruntem, nie jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, a jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, musi być budynkiem<sup>21</sup>.

Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest 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. Urządzenie reklamowe nie posiada przegród budowlanych czy też dachu, zatem nie może być budynkiem<sup>22</sup>. Takie urządzenia reklamowe należy zatem uznać za obiekty małej architektury, które nie mieszczą się w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości<sup>23</sup>.

---

<sup>10</sup> *Tamże*, s. 87-88.

<sup>11</sup> Sygn. Akt. III SA/Wa 1913/09.

<sup>12</sup> Sygn. Akt. I SA/Łd 1038/09.

<sup>13</sup> Sygn. Akt. I SA/Łd 1039/09.

<sup>14</sup> Zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 202, s. 91-92.

<sup>15</sup> *Tamże*.

<sup>16</sup> *Tamże*.

<sup>17</sup> Sygn. Akt. II FSK 1391/07.

<sup>18</sup> Sygn. Akt. I SA/Sz 811/09.

<sup>19</sup> Sygn. Akt. I SA/Go 333/09.

<sup>20</sup> Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 88.

<sup>21</sup> *Tamże*.

<sup>22</sup> *Tamże*.

<sup>23</sup> Zob. art. 2 ust. 1 u.p.o.l.

Drugim zagadnieniem problematycznym poruszonym w niniejszym artykule jest rozumienie pojęcia „trwałego związania z gruntem”. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, jak również ustawa Prawo budowlane nie zawiera definicji „trwałego związania z gruntem”.

Ta cecha ma fundamentalne znaczenie, bowiem decyduje o tym, które urządzenia reklamowe będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości<sup>24</sup>.

W trakcie postępowania podatkowego podatnicy podnosili, że dla uznania, iż dana tablica jest trwale związana z gruntem, muszą być spełnione dwie przesłanki: połączenia w sensie fizycznym i czasowym<sup>25</sup>. Pierwsze z nich rozumiane jest jako połączenie dokonane w taki sposób, aby odłączenie tablicy od gruntu nie mogło zostać dokonane bez zniszczenia lub uszkodzenia tablicy lub gruntu, drugie natomiast wskazuje, że połączenie nie może być dokonane dla przemijającego użytku<sup>26</sup>.

W wyroku z dnia 22 lutego 2010 r.<sup>27</sup> Sąd podzielił stanowisko podatnika, że dla oceny trwałości związania tablicy z gruntem konieczne jest korzystanie z dorobku prawa cywilnego i istniejącego orzecznictwa sądów powszechnych dotyczącego w szczególności art. 48 Kodeksu cywilnego<sup>28</sup>. Z punktu widzenia tego zagadnienia kwestią obojętną jest zatem rozmiar tablicy i jej konstrukcja, odporność na działanie wiatru albo innych czynników atmosferycznych. Jedyną prawnie istotną okolicznością jest trwale związanie z gruntem.<sup>29</sup>

Odmienne stanowisko zaprezentowano w wyroku WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2008 r.<sup>30</sup>, gdzie wskazano iż tablica reklamowa jest przestrzenną konstrukcją, która musi stawiać czoło parciu wiatrów oraz innych warunków atmosferycznych, musi więc być w odpowiedni technicznie sposób powiązana trwale z gruntem, nawet, jeśli nie będzie zagłębiona w ziemi<sup>31</sup>.

Dodatkowo organy wносиły, iż o związaniu urządzenia reklamowego z gruntem w sposób trwały można mówić w sytuacji, gdy jest ono posadowione na tyle trwale, że opiera się czynnikiem mogącym zniszczyć ustawioną konstrukcję<sup>32</sup>.

---

<sup>24</sup> Zob. W. Morawski [w:] W. Morawski (red. nauk.), *op. cit.*, s. 37.

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2010 r. Sygn. Akt. III SA/Wa 1913/09.

<sup>26</sup> *Tamże*.

<sup>27</sup> *Tamże*.

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93 ze zm.).

<sup>29</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2010 r. Sygn. Akt. III SA/Wa 1913/09.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2008 r. Sygn. Akt. III SA/Wa 1945/07.

<sup>31</sup> *Tamże*.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2009 r. Sygn. Akt. II FSK 295/08.

Podsumowując powyższe kwestie, urządzenia reklamowe mogą być traktowane jako budowle (w tej sytuacji będą stanowiły przedmiot opodatkowania), tymczasowe obiekty budowlane (w zależności od przyjętego stanowiska będą opodatkowane lub nie) czy też obiekty małej architektury (nie podlegają opodatkowaniu).

Reklama „na kółkach” w ocenie autorki nie mieści się w zakresie przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Autorka wyraża jednak obawę, że prędzej czy później tak zamontowane tablice reklamowe zostaną opodatkowane, chociażby ze względu na przesłankę trwałego związania z gruntem rozumianą jako stawianie oporu czynnikom atmosferycznym, na którą w takim rozumieniu powołują się organy.

