

OPODATKOWANIE BUDOWLI PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

Krzysztof Koślicki



Wolters Kluwer

OPODATKOWANIE BUDOWLI PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

Krzysztof Koślicki



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2022

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 grudnia 2021 r.

Recenzent

Dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni[♥]

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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-690-4

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Podatek od nieruchomości jako lokalny podatek majątkowy....	15
1. Pojęcie nieruchomości w przepisach prawa cywilnego i podatkowego	15
2. Podatek od nieruchomości jako przykład opodatkowania majątku	20
3. Zakres przedmiotowy i podmiotowy podatku od nieruchomości	26
4. Podatek od nieruchomości jako dochód gminy.....	40
5. Zasada adekwatności środków do zadań a dochody z tytułu podatku od nieruchomości	70
6. Podatek od nieruchomości w wybranych systemach podatkowych	83
7. Podsumowanie.....	92
Rozdział II	
Budowla jako jeden z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości	95
1. Definicja budowli w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i prawa budowlanego	95
2. Pojęcie budowli związanych z działalnością gospodarczą i ich opodatkowanie	104
3. Budowla a budynek w świetle przepisów prawa	110

4. Znaczenie ewidencji gruntów i budynków do celów opodatkowania budowli	127
5. Podsumowanie.....	137

Rozdział III

Główne problemy prawne z zaliczaniem obiektów

budowlanych do kategorii budowli i ich przyczyny.....	143
1. Trwałe powiązanie z gruntem jako negatywna przesłanka kwalifikacji obiektów budowlanych do budowli. Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych	143
2. Wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród, dachu i fundamentów jako negatywna przesłanka kwalifikacji obiektów budowlanych do budowli	159
3. Kwestia całości użytkowo-technicznej jako przesłanka zaliczania obiektów budowlanych do budowli.....	167
4. Element budowlany budowli	184
5. Budowla w budynku jako odrębny przedmiot opodatkowania	193
6. Podsumowanie.....	196

Rozdział IV

Zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli

w świetle przepisów o podatku od nieruchomości	199
1. Opodatkowanie budowli amortyzowanych, całkowicie zamortyzowanych i budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych	199
2. Opodatkowanie części budowli	213
3. Podsumowanie.....	219

Rozdział V

Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości

w świetle zasad prawa podatkowego	223
1. Zasada legalizmu	223
2. Zasada autonomii prawa podatkowego.....	234
3. Zasada pewności prawa podatkowego	245
4. Zasada niedziałania prawa wstecz	252

5. Zasada <i>in dubio pro tributario</i>	255
6. Podsumowanie.....	261
Wnioski końcowe	265
Bibliografia	275
Wykaz aktów prawnych.....	283
Wykaz cytowanych orzeczeń.....	287
Wykaz cytowanych pism urzędowych.....	293

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

EKSL	– Europejska Karta Samorządu Lokalnego, sporządzona w Strasburgu 15.10.1985 r. (Dz.U. z 1994 r. Nr 124, poz. 607 ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.)
pr. przed.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1672 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1372 ze zm.)

Inne

TK	– Trybunał Konstytucyjny
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Tematem pracy jest problematyka zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Opracowanie przedstawia krytyczną ocenę sposobu opodatkowania tej kategorii nieruchomości w Polsce. Zastrzeżenia budzi przyjęta przez ustawodawcę koncepcja obłożenia budowli podatkiem od nieruchomości. Niewłaściwa wydaje się także zastosowana metoda opodatkowania. Ponadto szczegółowe rozwiązania w tym zakresie są nieprecyzyjne. Problem ma istotne znaczenie, ponieważ wpływy z podatku od nieruchomości stanowią istotne źródło dochodów gmin.

Podstawowym aktem prawnym określającym zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹. Przedmiot opodatkowania tym podatkiem jest określony w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Jednym z nich są budowle bądź ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z definicji zawartej we wskazanej ustawie wynika, że 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. Należy stwierdzić, że rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę nie jest właściwe. Niniejsza praca stanowi próbę udowodnienia, że definicja budowli w przepisach prawa nie jest poprawnie skonstruowana. Wynika z tego, że niewłaściwie zdefiniowano również przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie wiadomo

¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.

zatem, które obiekty budowlane należy zaliczać do kategorii budowli, a także jak je opodatkowywać. Właściwym rozwiązaniem wydaje się stworzenie nowych zasad opodatkowania budowli bez konieczności odwoływania się do aktów prawnych innych gałęzi prawa. Teza ta wydaje się uzasadniona zwłaszcza w kontekście pięciu podstawowych kwestii dotyczących opodatkowania: przedmiotu opodatkowania, podmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, ulg i zwolnień podatkowych. Krytyce należy także poddać przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie, z którego wynika, że podstawę opodatkowania budowli dla celów podatku od nieruchomości określa się w różny sposób, uzależniony od kwestii wynikających z przepisów innych ustaw. W praktyce wysokość podatku od nieruchomości zależy również od tego, czy dana budowla jest amortyzowana, była amortyzowana w przeszłości czy też w ogóle nie podlega odpisom amortyzacyjnym. Mankamentem obowiązujących obecnie przepisów jest także zasada, z której wynika, że podstawę opodatkowania budowli należy podwyższyć i płacić wyższy podatek, jeśli budowla została ulepszona. Prawo nie daje jednak możliwości obniżenia podstawy opodatkowania na skutek np. zużycia lub utraty wartości budowli. Rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę cechuje zatem istotny brak konsekwencji. Reguła ta pozostaje także w sprzeczności z zasadami prawa bilansowego, m.in. o utracie wartości budowli i umorzeniu.

Problem opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ma istotne znaczenie dla podatników, a także w poszczególnych przypadkach – gmin jako beneficjentów tego podatku. Funkcjonujący w Polsce skomplikowany system podatkowy i konsekwencje prawno-finansowe błędnego zastosowania norm prawnych przez zobowiązanych do płacenia różnych danin na rzecz budżetu państwa podwyższają ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej². W rezultacie okazuje się też, że 44% firm w Polsce nadpłaca podatek od nieruchomości³.

² M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX 2017.

³ K. Koślicki, K. Kubicka-Żach, *Firmy mają nadpłaty podatku od nieruchomości – prośba o zwrot lepsza niż pomoc z tarczy*, Prawo.pl, <https://www.prawo.pl/podatki/wniosek-o-zwrot-nadplaty-podatku-od-nieruchomosci-niz-pomoc-z,502515.html> (dostęp: 30.09.2021 r.).

Należy zauważyć, że wpływy z tego tytułu zasilają w całości budżety gmin i stanowią jedno ze znaczących źródeł finansowania. Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości definiowane są jednak na szczeblu centralnym. Minister Finansów ogłasza corocznie maksymalne stawki podatku od nieruchomości. Gmina w zakresie przysługującego jej władztwa podatkowego może m.in. je obniżyć. Nie pozostaje to jednak bez wpływu na wysokość jej dochodów. Błędnie skonstruowane przepisy dotyczące opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości powodują, że planowanie finansowe gminy jest utrudnione.

Niniejsza praca składa się z pięciu rozdziałów. W rozdziale pierwszym zaprezentowano regulacje opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wskazano w nim, co i według jakich zasad podlega opodatkowaniu tym podatkiem. Podatek od nieruchomości stanowi źródło dochodów gmin, dlatego istotne było przedstawienie danych, które potwierdzają, że wpływy z tego tytułu stanowią główne źródło finansowania gmin. Ponadto omówiono zasadę adekwatności środków do zadań w kontekście władztwa podatkowego gminy w zakresie podatku od nieruchomości. W tej części pracy podjęto także próbę porównania opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w innych systemach prawa wybranych krajów europejskich.

Rozdział drugi pracy poświęcony jest problematyce budowli jako jednemu z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Omówiono definicję budowli zawartą w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz przepisach prawa budowlanego. Zaprezentowano zasady zaliczania poszczególnych obiektów do odpowiedniej kategorii: budowli lub budynków. Ponadto przedstawiono kwestie pojęcia budowli i wątpliwości dotyczące opodatkowania budowli związanych z działalnością gospodarczą. Omówiono także zasady posługiwania się ewidencją gruntów i budynków na potrzeby podatkowe. Dokonano próby udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy ewidencja ta może mieć znaczenie dla prawidłowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli.

Rozdział trzeci zawiera z kolei omówienie głównych problemów prawnych z zaliczaniem obiektów budowlanych do kategorii budowli i przy-

czyn tych problemów. Zwrócono uwagę na konieczność odwoływania się do przepisów należących do innych gałęzi prawa, w tym m.in. regulacji prawa budowlanego w celu zdefiniowania pojęcia budowli na potrzeby podatkowe i definiowania pojęcia budowli na podstawie wyłączeń wynikających z definicji budynku. Przedstawiono przesłanki: trwałego powiązania z gruntem, wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród, dachu i fundamentów oraz kwestii całości użytkowo-technicznej budowli. Przeanalizowano również problem opodatkowania podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych oraz elementów budowlanych budowli. Wskazano także na problematykę opodatkowania budowli znajdującej się w budynku.

Rozdział czwarty dotyczy zróżnicowania zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Omówiono w nim problemy wynikające z przyjętego przez ustawodawcę rozwiązania wprowadzającego odmienne zasady określania podstawy opodatkowania budowli amortyzowanych, całkowicie zamortyzowanych i tych, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Ponadto przedstawiono zasady opodatkowania części budowli.

W rozdziale piątym regulacje dotyczące opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości zostały przeanalizowane z perspektywy najważniejszych zasad prawa podatkowego. Chodzi tu o zasady: legalizmu, autonomii prawa podatkowego, pewności prawa, niedziałania prawa wstecz i rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

Problematyka opodatkowania budowli od nieruchomości omówiona została na podstawie obowiązujących przepisów prawa, stanowiska doktryny i orzecznictwa. Analizie poddano obowiązujące wcześniej oraz obecnie przepisy prawa podatkowego. Przeprowadzone badania naukowe oparto na analizie wyroków sądów administracyjnych dotyczących opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w latach 2010–2019. Dokonano również przeglądu danych dotyczących wpływów z podatku od nieruchomości, piśmiennictwa i poglądów doktryny w badanym zakresie.

Rozdział I

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI JAKO LOKALNY PODATEK MAJĄTKOWY

1. Pojęcie nieruchomości w przepisach prawa cywilnego i podatkowego

Z definicji zawartej w art. 46 ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny¹ wynika, że nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. W systemie prawa polskiego nieruchomościami są grunty niezabudowane oraz zabudowane. Ponadto mogą nimi być budynki i lokale, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności, co jest odstępstwem od zasady *superficies solo cedit*, gdyż właściciele tych budynków i lokali nie są jednocześnie właścicielami gruntu². Definicja ta pozwala wyróżnić trzy rodzaje nieruchomości: gruntowe, budynkowe i lokalowe. Z art. 46 § 1 k.c. wynika wyraźnie, że nieruchomości budynkowe i lokalowe są kategoriami wyjątkowymi. Budynek czy część budynku (lokal) mogą być traktowane jako rzeczy jedynie wtedy, gdy na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębne od gruntu przedmioty własności³. Wszystkie przedmioty niemające

¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.

² R. Strzelczyk, *Podatki i opłaty dotyczące nieruchomości*, LEX 2018.

³ B. Wierzbowski, *Gospodarka nieruchomościami. Podstawy prawne*, LEX 2014.

cech wskazanych w tym przepisie, a charakteryzujące się materialnym charakterem oraz wyodrębnieniem fizycznym lub prawnym (samoistością), są rzeczami ruchomymi⁴. Nieruchomość gruntowa to część powierzchni ziemskiej wytyczona umownymi liniami poziomymi, a także stanowiąca odrębny przedmiot własności. Ustawowa definicja nieruchomości gruntowej posługuje się bowiem dwoma kryteriami: faktycznym (albo inaczej przedmiotowym) – część powierzchni ziemskiej, oraz prawnym – odrębny przedmiot własności. Do uznania gruntu za nieruchomość w rozumieniu art. 46 § 1 k.c. niezbędne jest zatem jej wyodrębnienie geodezyjne, tzn. wytyczenie umownych linii na powierzchni ziemi, stanowiących granice nieruchomości, oraz jej wyodrębnienie prawne, tzn. określenie właściciela tak wydzielonej powierzchni. Przez pojęcie prawnego wyodrębnienia rozumie się także tzw. wyodrębnienie wieczystoksięgowe, tzn. założenie księgi wieczystej dla wydzielonej powierzchni lub wpisanie jej do istniejącej już księgi wieczystej. Do powstania gruntu (nieruchomości gruntowej) ustanowienie dla niego księgi wieczystej nie jest jednak niezbędne⁵.

Jak wskazano, prawo cywilne wyróżnia trzy rodzaje nieruchomości: gruntowe, budynkowe i lokalowe, natomiast w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca przy określaniu przedmiotu opodatkowania wskazuje na grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Te trzy rodzaje dóbr materialnych składające się na przedmiot podatku mogą być nieruchomościami, o których mowa w art. 46 k.c. tylko wówczas, gdy spełniają warunki tam określone. Jeżeli nie – nie są nieruchomościami, co jednak nie przesądza o zasadach ich opodatkowania⁶. Pojawiają się tu dwie przesłanki. O istnieniu nieruchomości w postaci gruntów na podstawie prawa cywilnego przesądza fakt prawa własności. Oprócz fizycznego wyodrębnienia gruntu dla możliwości istnienia nieruchomości na płaszczyźnie przepisów prawa cywilnego jako odrębnego przedmiotu prawa własności niezbędne jest, by grunt ten był przedmiotem odrębnej

⁴ A. Brzozowski, W.J. Kocot, E. Skowrońska-Bocian, *Rzeczy ruchome i nieruchomości* [w:] *Prawo cywilne. Część ogólna*, LEX 2015.

⁵ A. Brzozowski, W.J. Kocot, E. Skowrońska-Bocian, *Rzeczy ruchome...*

⁶ L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości – problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 122.

własności. Kodeks cywilny wskazuje tu na konieczność wyodrębnienia prawnego polegającego na konkretyzacji właściciela gruntu. Budynek natomiast musi być dodatkowo trwale związany z gruntem. Dla uznania budynku i innego urządzenia za część składową nieruchomości konieczne jest ustalenie istnienia trwałego powiązania z gruntem, co musi być dokonywane na podstawie konkretnych okoliczności i obowiązujących przepisów, w szczególności przepisów prawa budowlanego. Za budynek trwale związany z gruntem można uznać tylko taki, który spełnia dwa warunki: nie można go od gruntu oderwać bez jego uszkodzenia ani nie jest on obiektem wzniesionym do tzw. przemijającego użytku⁷. Autorzy podkreślają, że budynek można uznać za trwale złączony z gruntem, jeżeli nie może być od niego odłączony bez uszkodzenia jego konstrukcji. Sama techniczna możliwość rozebrania budynku i przeniesienia go na inne miejsce nie zmienia powyższego. Rozbiórka powoduje, że zmianie ulega zarówno całość, jak i sam budynek. Również w przypadku gdy budynek tymczasowy został trwale związany z gruntem, staje się on częścią składową gruntu. Trwałość złączenia budynku z gruntem należy oceniać z punktu widzenia kryterium czasu. Jeżeli budynek, który fizycznie jest na stałe połączony z gruntem, został wybudowany jako tymczasowy, nie będzie stanowił części składowej⁸. Można założyć, że dla opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości pewne znaczenie może mieć art. 49 k.c. Odnosi się on do urządzeń przesyłowych. Są to urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne, które nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. W świetle regulacji w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych urządzenie przesyłowe należy zaliczyć do budowli. Stosując zasadę, że budowlą jest obiekt budowlany, który nie jest budynkiem, także taki wniosek można byłoby wysnuć z definicji zawartej w art. 49 k.c. Wskazuje on bowiem urządzenia, które nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Nie należą zatem do gruntów ani do budynków, które także na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego muszą być trwale związane z gruntem. Pojawia się również kwestia urządzenia wchodzącego w skład przedsiębiorstwa.

⁷ S. Jackowski, A. Ratajszczak, *Nieruchomości*, LEX.

⁸ S. Jackowski, A. Ratajszczak, *Nieruchomości*.

Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazują natomiast, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej⁹. B. Pahl zwraca uwagę, iż nieruchomość zdefiniowana w Kodeksie cywilnym nie jest tożsama z przedmiotem podatku od nieruchomości. Autor podkreśla, że przedmiot podatku obejmuje również obiekty budowlane, które nie muszą być nieruchomościami w rozumieniu art. 46 k.c.¹⁰ Z tych też powodów posługiwanie się pojęciem nieruchomości przy określaniu przedmiotu opodatkowania jest mało precyzyjne. Przedmiotem podatku są mianowicie: grunty, budynki i budowle, bez względu na to, czy stanowią nieruchomość w rozumieniu art. 46 k.c.¹¹ Podobne stanowisko wyraził skład orzekający WSA we Wrocławiu w orzeczeniu z 15.03.2007 r.¹² Stwierdził bowiem, że analiza art. 2 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, iż pojęcie nieruchomości przyjęte na potrzeby podatku od nieruchomości jest regulacją w pełni autonomiczną, nieodnoszącą się w żaden sposób do cywilnoprawnego rozumienia nieruchomości, wynikającego z art. 46 k.c. Jak podkreśla R. Strzelczyk, dyskusje i spory prowadzone na gruncie przepisów prawa cywilnego nie zawsze jednak przekładają się na rozstrzygnięcia wynikające ze stosowania przepisów prawa podatkowego, co wielokrotnie zostało poruszone przy omawianiu funkcjonowania poszczególnych podatków i opłat. Autor zaznacza, że w celu ustalenia istnienia niektórych zobowiązań podatkowych, a także 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, skarbową i wiele innych. Do kryteriów tych należy jednak podchodzić z dużą dozą ostrożności, gdyż nie są one systemowo spójne ani nie kreują zbiorów rozłącznych¹³. Z kolei, jak zaznacza M. Goettel,

⁹ Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

¹⁰ B. Pahl, *Cywilistyczne pojęcie nieruchomości a przedmiot podatku* [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, LEX 2011.

¹¹ L. Etel [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Warszawa 2008, s. 78.

¹² I SA/Wr 1814/06, LEX nr 305425.

¹³ R. Strzelczyk, *Podatki i opłaty...*

analizując sferę związków prawa cywilnego z prawem podatkowym, musimy poczynić dwa dość istotne spostrzeżenia. Otóż, po pierwsze, naturalną konsekwencją zastosowania instytucji cywilnoprawnych w licznych regulacjach prawa podatkowego jest, *prima facie*, konieczność zachowania tychże instytucji w takim kształcie, jakie nadaje im prawo cywilne, a w konsekwencji posługiwanie się w obszarze prawa podatkowego terminologią cywilistyczną. Po drugie, trzeba jednak z naciskiem podkreślić, że chodzi o dwie autonomiczne względem siebie gałęzie prawa, co z kolei w zakresie wykorzystywania w regulacjach prawnopodatkowych konstrukcji i mechanizmów cywilnoprawnych przemawia za znacznym marginesem swobody ustawodawcy podatkowego. W tej sytuacji uzasadnione staje się też pytanie o stopień związania ustawodawcy podatkowego cywilistyczną siatką pojęciową. W doktrynie i judykaturze powszechnie akceptuje się „suwerenność” ustawodawcy podatkowego w tym względzie, uzasadniając ją tzw. autonomią prawa podatkowego. Zgodnie z jej ideą specyfika i potrzeby prawa podatkowego decydują o tym, czy mechanizmy oraz pojęcia prawa cywilnego przenieść na grunt tego pierwszego w kształcie niezmienionym, czy też poddać je mniejszej lub większej modyfikacji¹⁴. Zasadę autonomii prawa podatkowego należy uznać za uzasadnioną. Szerzej na ten temat w dalszej części opracowania.

Źródłem prawa określającym zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości określony jest w przepisach art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Wynika z niego, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- a) grunty,
- b) budynki lub ich części,
- c) budowle bądź ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

¹⁴ M. Goettel, A. Goettel, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym – uwagi wprowadzające* [w:] *Instytucje prawa...*, red. M. Goettel, M. Lemonnier.

Pojęcia te nie są jednak właściwie zdefiniowane w przepisach prawa podatkowego. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji gruntu, a w celu ustalenia znaczenia pojęć budynków i budowli konieczne jest odwołanie się do przepisów prawa budowlanego. Z art. 1a ust. 1 u.p.o.l. wynika bowiem, że budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach. Budowla natomiast 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. Grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Pojęcie działalności gospodarczej oznacza tu działalność, o której mowa w ustawie z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców¹⁵. Za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie uważa się jednak działalności 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 pięciu, ani działalności, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 pr. przed. Należy zwrócić uwagę, że definicje zawarte w przepisach prawa podatkowego, cywilnego i budowlanego są różne, mają odmienne znaczenia, ale też służą innym celom. Szerzej na ten temat w dalszej części opracowania.

2. Podatek od nieruchomości jako przykład opodatkowania majątku

Podatek od nieruchomości jest ważnym podatkiem w strukturze dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego zasilającym budżet gmin. Ma on charakter majątkowy, albowiem obciąża posiadanie

¹⁵ Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.

majątku. Źródłem zapłaty podatku jest majątek w ujęciu statycznym, tj. fakt samego posiadania nieruchomości, nie zaś obrotu¹⁶.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że opodatkowanie majątku ma swój aspekt ekonomiczny i prawny. Łączą się one w konstrukcjach przyjmowanych w opodatkowaniu majątku¹⁷. Jak podkreśla A. Gomułowicz, w aspekcie ekonomicznym podatek majątkowy to taki podatek, którego źródłem jest majątek podatnika. Podatki te, jeżeli są płacone z dochodu, mają charakter podatków nominalnych. Jeżeli natomiast źródłem, z którego są płacone, pozostaje majątek, to są to podatki majątkowe realne. Zdaniem autora podatki majątkowe mogą obciążać zarówno majątek ludności, jak i majątek podmiotów gospodarczych (kryterium podmiotu opodatkowania). Można wyróżnić także podatki majątkowe, które obciążają: posiadanie majątku, nabycie lub zbycie majątku, przyrost majątku. Ponadto zakresem opodatkowania można objąć całość majątku lub jego poszczególne składniki. Podatek majątkowy w aspekcie normatywnym to podatek, który przez elementy konstrukcji prawnej (przedmiot i podstawa opodatkowania) powiązany jest z majątkiem¹⁸. Jak podkreśla A. Hanusz, w literaturze stwierdza się, że jednym z rodzajów podatku majątkowego jest podatek obciążający posiadanie majątku¹⁹. Autor wskazuje, iż źródłem zapłaty podatku jest majątek w ujęciu statycznym, a więc niepodlegający zmianom przez przyrost wartości ani w sensie realnym, ani nominalnym. W tym zakresie podatek od nieruchomości ma znaczenie uzupełniające w stosunku do podatków dochodowych. W konsekwencji podatek od nieruchomości będzie można zaliczyć do tego typu podatku w sytuacji, gdy przedmiotem opodatkowania jest przykładowo posiadanie placu budowlanego stanowiącego formę lokaty kapitału lub korzystanie z własnej nieruchomości w celach osobistych²⁰. Jak jednak zauważa H. Litwińczuk, podatki majątkowe – w przeciwieństwie do podatków przychodowych

¹⁶ K. Kopyściańska, *Podatki i opłaty samorządowe* [w:] *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, LEX 2020.

¹⁷ A. Gomułowicz, *Podatki majątkowe* [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, LEX 2016.

¹⁸ A. Gomułowicz, *Podatki majątkowe*.

¹⁹ A. Hanusz, *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, LEX 2015.

²⁰ A. Hanusz, *Źródła finansowania...*

i dochodowych – nie występują w jednej homogenicznej formie. Można wśród nich wyróżnić podatki obciążające posiadanie majątku. Występują one w postaci podatków osobistych od całości majątku podatnika i podatków obciążających poszczególne dobra majątkowe, są to też podatki obciążające przyrost majątku oraz obrót majątkiem²¹. Podatki majątkowe pełnią we współczesnych systemach podatkowych rolę uzupełniającą w stosunku do podatku dochodowego²². Z. Ofiarski zaznacza dodatkowo, że podatki majątkowe mogą być wymierzone od majątku posiadanego albo nabywanego lub zbywanego (odpłatnie bądź nieodpłatnie), a także od przyrostu wartości majątku posiadanego. Autor wskazuje, że wyróżnia się podatki majątkowe realne (po zapłaceniu podatku zmniejsza się wartość opodatkowanego majątku) oraz podatki majątkowe nominalne (podatek płacony jest z innych źródeł i wartość opodatkowanego majątku nie ulega zmianie)²³.

Jak zauważa z kolei B. Pahl, podatki majątkowe wzbudzają najwięcej kontrowersji w nauce prawa finansowego, ponieważ obciążenia te mają charakter bardzo niejednorodny podmiotowo, przedmiotowo i konstrukcyjnie²⁴. Autor wskazuje, że podatki lokalne są świadczeniami o charakterze majątkowym, a dokładniej – związanymi z władaniem majątkiem. Zaliczenie podatku od nieruchomości do kategorii podatków majątkowych nie ma jednak w doktrynie pełnego poparcia. Część przedstawicieli nauki zalicza to świadczenie do danin częściowo przychodowych. Ich częściowo przychodowy charakter ma wynikać z faktu, że ustawodawca wysokość stawek opodatkowania uzależnia od sposobu wykorzystania gruntu i budynku²⁵. Zdaniem autora oczywiście można się zgodzić, że z reguły grunt, budynek lub budowla związane z prowadzeniem działalności gospodarczej mają przynosić korzyści. Co jednak w sytuacji, gdy prowadzona działalność gospodarcza z wykorzystaniem

²¹ Por. także J. Bielawny, W. Modzelewski, *Komentarz do podatków – rolnego, leśnego i od nieruchomości*, Warszawa 2011.

²² H. Litwińczuk, *Klasyfikacje podatków* [w:] M. Biter i in., *Prawo finansowe. Prawo finansów publicznych. Prawo podatkowe. Prawo bankowe*, LEX 2017.

²³ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, LEX 2013.

²⁴ B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX 2017.

²⁵ B. Pahl, *Podatki i opłaty...*, LEX 2017.

tych przedmiotów będzie przynosiła straty? Okoliczność ta nie ma znaczenia w kontekście obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości. Jest to świadczenie, którego obowiązek uiszczenia wynika z samego faktu posiadania przedmiotów opodatkowania (przedmiotów majątkowych), tj. gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powyższe pozwala twierdzić, że podatek od nieruchomości należy zaliczyć do podatków obciążających władanie majątkiem. Podobnie niejednolita jest kwalifikacja prawna podatku rolnego²⁶.

Zasadne jest twierdzenie, że podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, jego przedmiotem jest bowiem określona część majątku podatnika. Danina ta wykazuje jednak również pewne cechy podatku przychodowego, ponieważ stawki w podatku od nieruchomości są zróżnicowane w zależności od tego, czy nieruchomość podatnika związana jest z prowadzoną działalnością gospodarczą, czy też nie. Oznacza to, że wysokość zobowiązania podatkowego zależy od możliwości osiągnięcia przychodów z gospodarczego wykorzystywania nieruchomości. Aspekt przychodowy jest jednak osłabiony faktem, że w grę wchodzi potencjalna możliwość osiągnięcia przychodu, nie zaś rzeczywiste jego uzyskanie²⁷. Niekiedy można również wskazać konsumpcyjny charakter podatku od nieruchomości – np. w sytuacji, gdy przedmiotem opodatkowania jest budynek mieszkalny lub działka rekreacyjna²⁸.

Opodatkowanie nieruchomości w polskim systemie podatkowym przybiera różne formy. Na podstawie przepisów ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych²⁹ opodatkowaniu podlegają m.in. umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych. Przy umowie sprzedaży obowiązek podatkowy ciąży na kupującym, przy zamianie – na stronach czynności. Transakcje sprzedaży nieruchomości zawierane pomiędzy podmiotami gospodarczymi będą z kolei – co do

²⁶ B. Pahl, *Podatki i opłaty...*, LEX 2017.

²⁷ A. Grabowicz [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. 3, red. M. Sęk, Łódź 2014, s. 279.

²⁸ A. Hanusz, P. Czerski, *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kraków 2004, s. 13.

²⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.

zasady – opodatkowane podatkiem od towarów i usług na podstawie przepisów ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług³⁰. Nabycie nieruchomości w drodze darowizny lub spadku jest z kolei opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn na podstawie przepisów ustawy z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn³¹. Na podstawie art. 1 tej ustawy podatkowi od spadków i darowizn podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem m.in.:

- 1) dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego;
- 2) darowizny, polecenia darczyńcy;
- 3) zasiedzenia;
- 4) nieodpłatnego zniesienia współwłasności.

Wysokość podatku jest uzależniona od wartości nieruchomości będącej przedmiotem spadku lub darowizny. Z obowiązku zapłaty daniny zwolniona jest jednak najbliższa rodzina. Z art. 4a powołanej ustawy wynika bowiem, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie sześciu miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie sześciu miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Należy zwrócić uwagę, że od 2018 r. obowiązuje również podatek od przychodów z budynków, tzw. minimalny podatek od nieruchomości komercyjnych. Dnia 1.01.2018 r. weszły bowiem w życie przepisy ustawy z 27.10.2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³². Zasadniczym celem uchwalenia nowelizacji było uszczelnienie systemu po-

³⁰ Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

³¹ Dz.U. z 2021 r. poz. 1043.

³² Dz.U. poz. 2175 ze zm.

datków dochodowych, m.in. poprzez wprowadzenie tzw. minimalnego podatku dochodowego w odniesieniu do podatników posiadających nieruchomości komercyjne³³. Z art. 24b ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁴ i odpowiednio art. 30g ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁵ wynika, że podatek dochodowy od przychodu ze źródła trwałego będącego budynkiem, który:

- 1) stanowi własność albo współwłasność podatnika,
 - 2) został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze,
 - 3) jest położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc.

Przychód stanowi ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca wartość początkowa podlegającego opodatkowaniu źródła trwałego wynikająca z prowadzonej ewidencji, a w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji – wartość początkowa ustalona na dzień wprowadzenia źródła trwałego do ewidencji. Nie ustala się przychodu w przypadku, gdy łączny udział oddanej do używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku. Podstawę opodatkowania stanowi suma przychodów z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 mln zł. Należy stwierdzić, że danina ta nie ma jednak nic wspólnego z przychodami z najmu czy dzierżawy. Zasadne wydaje się stwierdzenie, że dotyczy jedynie wartości posiadanych i wynajmowanych budynków. Ma zatem cechy podatków majątkowych. Fakt, że przepisy w tym zakresie zawarte zostały w przepisach ustaw o podatkach dochodowych, należy uznać za błąd ustawodawcy. Posiadanie nieruchomości przesądza również o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jeśli chodzi o opodatkowanie budowli, wprowadzie daninie podlegają tylko budowle związane

³³ K. Adamowicz, *Podatek od nieruchomości komercyjnych nie jest dobrym rozwiązaniem*, Prawo.pl, <https://www.prawo.pl/podatki/podatek-od-nieruchomosci-komercyjnych-nie-jest-dobrym-rozwiazaniem,26585.html> (dostęp: 30.09.2021 r.).

³⁴ Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.

³⁵ Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.

z prowadzeniem działalności gospodarczej, wystarczającą przesłanką jest tu jednak, o czym szerzej dalej, sam fakt posiadania budowli przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Także w tym przypadku opodatkowaniu podlega posiadany majątek.

3. Zakres przedmiotowy i podmiotowy podatku od nieruchomości

Podatkowi od nieruchomości podlegają co do zasady grunty, budynki lub ich części, a także budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy podkreślić, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają jednak użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również:

- 1) pod warunkiem wzajemności – nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych;
- 2) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych;
- 3) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi;
- 4) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich;
- 5) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych.

Zasada ta wynika z art. 2 ust. 3 u.p.o.l. Przepis art. 2 ust. 3 pkt 4 stosuje się z uwzględnieniem przepisów o pomocy publicznej lub pomocy *de minimis*. Ustęp 4 wprowadza natomiast regułę, z której wynika, że opodatko-

waniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa, które wchodzą w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w ustawie z 20.07.2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości³⁶. Jak podkreśla R. Dowgier, w przypadku każdej kategorii podatnika będącego przedsiębiorcą, który korzysta z wyłączenia (a więc w zakresie jego działalności mieści się eksploatacja autostrad płatnych lub utrzymanie drogi publicznej), konieczne jest weryfikowanie dopuszczalności wsparcia w kontekście przepisów o pomocy publicznej. Wyłączenie z opodatkowania może być bowiem jedną z form pomocy publicznej. Przedsiębiorca, u którego grunty lub budowle nie podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., może zatem, przy zaistnieniu innych warunków składających się na definicję pomocy publicznej, uzyskać taką pomoc, co musi być zgodne z odpowiednimi regulacjami prawnymi w tym zakresie³⁷.

Analizując kwestię opodatkowania budowli, nie można pominąć ustawowych zwolnień przedmiotowych od opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wprowadza bowiem kilkanaście zwolnień przedmiotowych – także w zakresie opodatkowania budowli lub ich części. Na podstawie art. 7 ust. 1 u.p.o.l. zwalnia się od podatku od nieruchomości m.in. budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym lub wykorzystywana do przewozu osób albo tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm. Z podatku od nieruchomości są zwolnione także budowle pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków – do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego – nie dłużej jednak niż przez trzy lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym stała się ostateczna decyzja lub weszło w życie rozporządzenie wyrażające zgodę na likwidację linii lub ich odcinków, wydane w trybie przewidzianym w przepisach o transporcie kolejowym – z wyjątkiem zajętych na działalność inną niż działalność, o której mowa w przepisach o transporcie kolejowym.

³⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 1100 ze zm.

³⁷ R. Dowgier, *Zmiana zakresu wyłączenia z podatku od nieruchomości pasów drogowych oraz zlokalizowanych w nich budowli*, „Finanse Komunalne” 2019/3, s. 45–51.

Zwolnione z podatku od nieruchomości są również budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty, a także budowle na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zwalnia z podatku od nieruchomości także budowle wałów ochronnych, grunty pod wałami ochronnymi i położone w międzywałach, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez inne podmioty niż spółki wodne, ich związki oraz związki wałowe. Zwolnione z podatku od nieruchomości są ponadto budowle zajęte przez grupę producentów rolnych wpisaną do rejestru tych grup, wykorzystywane wyłącznie na prowadzenie działalności w zakresie sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy lub w zakresie określonym w art. 4 ust. 2 ustawy z 15.09.2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw³⁸, zgodnie z jej aktem założycielskim. Należy podkreślić, że rada gminy, w drodze uchwały, może również wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone wyżej.

Artykuł 7 ust. 2 u.p.o.l. wprowadza także zwolnienia podmiotowe od podatku od nieruchomości. Zgodnie z jego treścią z podatku są zwolnione uczelnie, nie dotyczy to jednak przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą. Ze zwolnienia korzystają również publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie nieruchomości zajętych na działalność oświatową. Zwolnienie nie dotyczy więc nieruchomości wykorzystywanych w działalności gospodarczej. Z podatku od nieruchomości zwolnione są także instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk, w odniesieniu do nieruchomości lub ich części, które są niezbędne do realizacji zadań, określonych w art. 2 ustawy z 30.04.2010 r. o Polskiej Akademii Nauk³⁹. Zwolnienie nie dotyczy jednak przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą. Z podatku od nieruchomości zwolnieni są ponadto przedsiębiorcy o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania

³⁸ Dz.U. z 2018 r. poz. 1026 ze zm.

³⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1796.

działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych. W tym przypadku zwolnienie stanowi jednak pomoc *de minimis*, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1407/2013 z 18.12.2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*⁴⁰. Należy wskazać, że w przypadku preferencji podatkowych udzielanych przedsiębiorcom zarówno na poziomie ustawowym (zwolnienia zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych), jak i na poziomie uchwał rad gmin przesłankę publicznego charakteru wsparcia należy uznać za spełnioną. W obu przypadkach przedsiębiorca korzystający ze zwolnienia podatkowego uzyskuje bowiem przysporzenie ze środków publicznych, uszczuplając dochody podatkowe państwa (w tym przypadku gminy)⁴¹. Jak wskazuje A. Kaznowski, podatki bez wątplenia stanowią środki publiczne i są przypisywane państwu. Są one bowiem dochodem budżetu państwa lub budżetu jednostek samorządu terytorialnego. Pomoc przyznawana w formie instrumentów podatkowych skutkuje w większości przypadków zmniejszeniem wpływów budżetowych. W ten sposób państwo rezygnuje z części należnych mu środków. W konsekwencji zachęty w formie preferencji podatkowych przyciągające inwestorów, którzy następnie płacą podatki zwiększające dochody budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, mogą być uznane za pomoc publiczną⁴². Należy podkreślić, że stosowanie przepisów dotyczących zwolnień z podatku od nieruchomości również jest źródłem wielu wątpliwości i problemów. Szerzej na ten temat w dalszej części opracowania.

Definiując najważniejsze pojęcia, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się do przepisów prawa budowlanego. Fakt, że chodzi tu o przepisy ustawy z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane⁴³, potwierdza m.in. pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych

⁴⁰ Dz.Urz. UE L 352, s. 1, ze zm.

⁴¹ A. Kałużny, *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2020, s. 238.

⁴² A. Kaznowski, *Występowanie pomocy publicznej [w:] Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, LEX 2013.

⁴³ Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.

i Katastru Ministerstwa Finansów z 10.02.2003 r., LK-2443/LP/02/AP⁴⁴, w sprawie nowych definicji w podatku od nieruchomości. Wskazuje ono, że definicje zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1, 2, 3 i 5 u.p.o.l. odwołują się bezpośrednio do Prawa budowlanego. Pojęcia zawarte w tych przepisach, które nie zostały zdefiniowane na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy interpretować zgodnie z ich rozumieniem w Prawie budowlanym oraz aktach wykonawczych wydanych na podstawie tej ustawy. Niniejsza praca pokazuje jednak, że fakt, iż przepisy podatkowe odwołują się konkretnie do regulacji Prawa budowlanego, nie jest jednak taki oczywisty ani jednoznaczny. Należy zwrócić uwagę, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się w sposób ogólny do przepisów prawa budowlanego. Takie rozwiązanie budzi jednak wątpliwości interpretacyjne. Pisownia pojęcia „przepisy prawa budowlanego” nie daje pewności, czy chodzi tu o regulacje Prawa budowlanego, czy też o wszystkie przepisy wchodzące w skład prawa budowlanego jako gałęzi prawa. Słuszne wydaje się twierdzenie, że ustawodawcy mogło raczej chodzić o szersze zastosowanie przepisów prawa budowlanego, a nie tylko samej ustawy – Prawo budowlane. Przyjęcie takiego założenia może wydawać się jednak kontrowersyjne. Skutkowałoby bowiem koniecznością poszukiwania odpowiedzi na pytanie, co jest budowlą na potrzeby prawa podatkowego w bliżej nieokreślonych i niewskazanych konkretnie regulacjach prawnych. Konieczność odwoływania się do przepisów rangi nie tylko ustawowej budzi zastrzeżenia co do zgodności z treścią art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.⁴⁵ Odwoływanie się ustawodawcy w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów prawa budowlanego pisanego małą literą stanowi źródło istotnych problemów dotyczących opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Teza ta znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Szerzej na ten temat w dalszej części pracy.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje, że 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

⁴⁴ LEX nr 3284.

⁴⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.