



Uniwersytet  
Wrocławski

Katarzyna Kopyściańska

Przegląd bieżących problemów  
związanych z opodatkowaniem  
nieruchomości na tle orzecznictwa  
sądów administracyjnych

Wrocław 2015



**Przegląd bieżących problemów związanych  
z opodatkowaniem nieruchomości na tle  
orzecznictwa sądów administracyjnych**



Katarzyna Kopyściańska

**Przegląd bieżących problemów związanych  
z opodatkowaniem nieruchomości na tle  
orzecznictwa sądów administracyjnych**

Wrocław 2015

Komitety Redakcyjny  
Przewodniczący – *prof. dr hab. Leonard Górnicki*  
Członek – *mgr Bożena Górna*  
Sekretarz – *mgr Aleksandra Dorywała*

Recenzent  
*prof. dr hab. Wiesława Miemieć*

© Copyright by Katarzyna Kopyściańska

Korekta  
*Dorota Sideropulu*

Projekt i wykonanie okładki  
*Karolina Drozd*

Skład i opracowanie techniczne  
*Krzysztof Mruszczyk, Tomasz Kalota [eBooki.com.pl](http://eBooki.com.pl)*

Druk  
*Drukarnia Beta-druk, [www.betadruk.pl](http://www.betadruk.pl)*

Wydawca  
E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa  
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-61370-55-0

# Spis treści

|                                                                                                                              |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Wstęp</b> .....                                                                                                           | 9   |
| <b>I. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem od nieruchomości</b> .....                                                       | 11  |
| 1. Opodatkowanie nieruchomości gminnych .....                                                                                | 11  |
| 2. Opodatkowanie tarasów oraz budynków letniskowych jako budynków<br>mieszkalnych .....                                      | 17  |
| 3. Opodatkowanie budynków remontowanych .....                                                                                | 24  |
| 4. Opodatkowanie części wspólnych budynku przy wyodrębnieniu<br>odrębnej własności lokali .....                              | 28  |
| 5. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych .....                                                                                 | 34  |
| 6. Opodatkowanie garaży, miejsca postojowego w garażu<br>wielostanowiskowym .....                                            | 39  |
| 7. Opodatkowanie gruntów pod jeziorami i zbiornikami retencyjnymi<br>zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej ..... | 47  |
| 8. Opodatkowanie gruntów w posiadaniu przedsiębiorcy .....                                                                   | 55  |
| 9. Opodatkowanie gruntów wpisanych do rejestru zabytków .....                                                                | 62  |
| 10. Opodatkowanie infrastruktury kolejowej .....                                                                             | 67  |
| 11. Opodatkowanie infrastruktury portowej .....                                                                              | 72  |
| 1. Pojęcie infrastruktury portowej .....                                                                                     | 72  |
| 2. Wykorzystywanie infrastruktury portowej do zadań podmiotu<br>zarządzającego portem .....                                  | 79  |
| 12. Opodatkowanie instalacji w budynkach .....                                                                               | 81  |
| 13. Opodatkowanie nieruchomości zgodnie z ewidencją gruntów i budynków .....                                                 | 85  |
| 14. Opodatkowanie nieruchomości związanych z udzielaniem<br>świadczeń zdrowotnych .....                                      | 90  |
| 15. Opodatkowanie nieruchomości publicznych szkół podstawowych .....                                                         | 94  |
| 16. Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych .....                                                                    | 98  |
| 17. Opodatkowanie zamkniętych składowisk odpadów komunalnych .....                                                           | 104 |
| 18. Opodatkowanie sieci telekomunikacyjnej .....                                                                             | 108 |
| 19. Opodatkowanie wyciągów narciarskich .....                                                                                | 114 |
| 20. Opodatkowanie nieruchomości spółki/wspólników spółki cywilnej .....                                                      | 119 |
| 21. Opodatkowanie wyrobisk górniczych .....                                                                                  | 125 |
| 22. Opodatkowanie tablic reklamowych .....                                                                                   | 131 |

|                                                                                                      |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 23. Podstawa opodatkowania budowli .....                                                             | 134        |
| 24. Pojęcie kondygnacji na potrzeby wymiaru podatku .....                                            | 139        |
| 25. Odpowiedzialność podatkowa współwłaścicieli nieruchomości .....                                  | 144        |
| 26. Posiadacz nieruchomości jako podatnik .....                                                      | 148        |
| <b>II. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem od spadków i darowizn .....</b>                         | <b>153</b> |
| 1. Nabycie nieruchomości położonych poza granicami Polski w drodze<br>spadkobrania .....             | 153        |
| 2. Nabycie nieruchomości z zastosowaniem ulgi mieszkaniowej<br>w podatku od spadków i darowizn ..... | 156        |
| 3. Opodatkowanie zasiedzenia nieruchomości .....                                                     | 164        |
| <b>III. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem dochodowym .....</b>                                   | <b>171</b> |
| 1. Wniesienie nieruchomości aportem do spółki z o.o. ....                                            | 171        |
| 2. Sprzedaż nieruchomości zwolniona z podatku dochodowego .....                                      | 176        |
| <b>IV. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem od towarów i usług .....</b>                            | <b>183</b> |
| 1. Nieruchomość gruntowa wraz z budynkiem przeznaczonym do rozbiórki .....                           | 183        |
| 2. Opodatkowanie gruntów budowlanych i przeznaczonych pod zabudowę .....                             | 190        |
| 3. Opodatkowanie obrotu nieruchomościami jednostek budżetowych gminy .....                           | 197        |
| 4. Opodatkowanie podatkiem VAT zbycia udziału we współwłasności<br>nieruchomości .....               | 203        |
| 5. Opodatkowanie zamiany gruntów podatkiem od towarów i usług .....                                  | 208        |
| 6. Pierwsze zasiedlenie a sprzedaż nowych mieszkań – VAT .....                                       | 217        |
| 7. Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości z majątku prywatnego a VAT .....                            | 225        |
| 8. VAT czy PCC przy sprzedaży nieruchomości .....                                                    | 230        |
| <b>Zakończenie .....</b>                                                                             | <b>237</b> |
| <b>Bibliografia .....</b>                                                                            | <b>239</b> |
| <b>Wykaz aktów prawnych .....</b>                                                                    | <b>247</b> |

# Wstęp

Celem niniejszej pracy jest omówienie aktualnych dylematów związanych z opodatkowaniem nieruchomości, które kształtują się na tle stanów faktycznych leżących u podstaw prowadzonych postępowań sądowo-administracyjnych. Przegląd tych problemów, a także próba zajęcia stanowiska w wielu spornych kwestiach może mieć w ocenie Autorki niniejszej pracy istotne znaczenie dla praktyki stosowania prawa, lecz także dla dalszego formułowania stanowisk w doktrynie. Ponadto pomocniczym założeniem Autorki było takie przygotowanie niektórych opracowań, aby miały one również walor dydaktyczny i mogły być wykorzystane w nauce prawa podatkowego.

Praca stanowi zbiór usystematyzowanych tematycznie, wybranych problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości. Ma charakter wielowątkowy, a jej głównym założeniem jest przedstawienie i rozważenie najczęściej występujących kontrowersji związanych z opodatkowaniem nieruchomości. W pracy przedstawiono zatem zagadnienia związane z opodatkowaniem nieruchomości zarówno w ujęciu statycznym, dlatego szerokie rozważania dotyczą przede wszystkim podatku od nieruchomości, jak i w ujęciu dynamicznym – dotyczącym obrotu nieruchomościami.

Przeprowadzenie rozważań wymagało szczegółowego przeanalizowania literatury naukowej, ale przede wszystkim bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych. Na podstawie analizowanych materiałów źródłowych oraz zapadłych rozstrzygnięć podjęto próbę oceny przyjmowanych stanowisk.

Istotnym bodźcem dla napisania niniejszej pracy był również fakt, iż na tle obecnych unormowań prawnych (dotyczących opodatkowania nieruchomości) powstają liczne wątpliwości interpretacyjne i trudności w stosowaniu prawa. Doniosłą rolę w ich rozstrzyganiu należy niewątpliwie przypisać orzecznictwu sądów administracyjnych, niemniej jednak analiza i próba rozstrzygania wielu, nawet szczegółowych, sporów jest zadaniem niezwykle istotnym dla doktryny.

Niezależnie od powyższego Autorka pragnie zwrócić uwagę, że dyskusja na temat różnych rozwiązań przyjętych w polskim prawie podatkowym ma duże znaczenie dla poprawy jakości tego prawa, które z natury rzeczy nigdy nie jest doskonałe. Wywieranie swoistej „presji” w ramach doktryny ukierunkowanej na przyjmowanie optymalnych rozwiązań prawnych stanowi też dyskretny cel Autorki. Z założenia bowiem przepisy podatkowe powinny być tak skonstruowane, aby w pełni realizować zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa, a więc powinna je cechować pewność prawa. Pewność ta znajduje wyraz w możliwości planowania przez podatnika swojej działalności. Planowanie cechuje względna stabilność i niezmiennność. Prawo podatkowe nie powinno zaskakiwać podatników, zmiany należy wprowadzać stopniowo,

a przede wszystkim muszą być odpowiednio wcześniej znane podatnikowi. Przestrzeganie tych postulatów zapewni jeszcze większy wpływ orzecznictwa sądowno-administracyjnego na praktykę stosowania prawa przez organy podatkowe.

Praca została podzielona na dwie zasadnicze części, z których pierwsza dotyczy zagadnień związanych z opodatkowaniem nieruchomości podatkiem od nieruchomości, druga natomiast opodatkowania obrotu nieruchomości podatkiem od towarów i usług oraz podatkami dochodowymi w sytuacji wniesienia nieruchomości aportem do spółki, a także opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Wymagania wydawnicze (dotyczące oczywiście objętości pracy) uniemożliwiły jeszcze obszerniejsze omówienie wielu zagadnień, które zostały pominięte. U podstaw subiektywnego, acz usprawiedliwionego prawa Autorki do wyboru obszarów badawczych legło założenie, iż celem pracy jest wskazanie problemów i zaproponowanie sposobów ich rozwiązywania na poziomie legislacyjnym. Selekcja omówionych problemów dyktowana była zresztą naturalnym założeniem kontynuowania badań w zakresie opodatkowania nieruchomości, zarówno badań o charakterze szczegółowym, jak i odnoszących się do celów bardziej ogólnych.

Praca została napisana przy zastosowaniu metody dogmatyczno-prawnej oraz metody empirycznej.

# I. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem od nieruchomości

## 1. Opodatkowanie nieruchomości gminnych

W przypadku nieruchomości będących własnością jednostek samorządu terytorialnego podatnikiem staje się ich aktualny posiadacz, natomiast jeśli nadal znajdują się one we władaniu właściciela, podatnikiem jest ten właściciel. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> nie przewiduje wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla gmin. Podatnikiem podatku od nieruchomości może więc być gmina jako osoba prawna. Okoliczność ta budzi szczególnie uzasadnione wątpliwości, gdy obowiązek podatkowy dotyczy nieruchomości położonych na obszarze własnej gminy. W takim wypadku gmina jest jednocześnie podatnikiem podatku oraz beneficjentem dochodów własnych z tego opodatkowania.

Zgodnie z art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami mogą być wszystkie podmioty, niezależnie od ich statusu prawnego, a więc: osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, jeśli mają określony w art. 3 ust. 1-5 tytuł prawny do korzystania z nieruchomości albo obiektów budowlanych lub nawet nie posiadają tytułu prawnego.

Z powyższej regulacji wynika, że gmina kwalifikuje się do kręgu podmiotów opodatkowanych podatkiem od nieruchomości z uwagi na posiadaną osobowość prawną. W konsekwencji zatem gmina będzie zobowiązana do zapłaty podatku od nieruchomości od stanowiących jej własność nieruchomości, które nie zostały przekazane w posiadanie innym podmiotom i nie podlegają wyłączeniu lub zwolnieniu z opodatkowania na podstawie ustawy regulującej opodatkowanie tym podatkiem lub na mocy uchwał rad gmin. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przewiduje bowiem wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla gmin. Taka regulacja może prowadzić do sytuacji, w której ramach jeden i ten sam podmiot posiada status podatnika i jednocześnie beneficjenta określonego świadczenia publicznoprawnego.

W związku z takimi przepisami u.p.o.l. gmina jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie nieruchomości stanowiących jej własność: nieprzekazanych w posiadanie innym podmiotom i niepodlegających wyłączeniu lub zwolnieniu z opodatkowania na podstawie tej ustawy.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm., dalej też jako u.p.o.l.).

Natomiast w przypadku nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, **podatnikami są ich posiadacze**, zarówno jeśli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, jak i wówczas, gdy posiadanie jest bezumowne.

Stanowisko takie potwierdzone zostało w orzecznictwie sądowno-administracyjnym. W wyrokach z dnia 15 listopada 2012 r.<sup>2</sup> Naczelny Sąd Administracyjny (dalej też jako NSA) wskazał, że „gmina jest osobą prawną, której przysługuje własność i inne prawa rzeczowe (art. 165 ust. 1 Konstytucji RP<sup>3</sup>, art. 2 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym<sup>4</sup>). Jest w związku z tym jednym z podatników, wymienionych w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Zgodnie ze stanowiskiem sądu art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych „nie wyłącza gminy z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a jedynie wskazuje, kiedy obowiązek podatkowy może spoczywać na posiadaczu (także zależnym), władającym jej nieruchomościami. Gdyby gminie przysługiwało zwolnienie podmiotowe w stosunku do wszystkich jej nieruchomości, zbędna byłaby m.in. regulacja zawarta w art. 2 ust. 2 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem zwolnione od opodatkowania są nieruchomości bądź ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich”

Tym samym NSA nie podzielił stanowiska wyrażonego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyrokach z dnia 4 kwietnia 2012 r.<sup>5</sup> i z dnia 3 kwietnia 2012 r.<sup>6</sup>, jak również zawartej w nich argumentacji w kwestii braku po stronie gminy obowiązku podatkowego od mienia komunalnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej też jako WSA) w przedmiotowym wyroku (SA/GL 1019/11) postawił tezę, że: „podatnikiem podatku od nieruchomości stanowiących własność gminną nie jest gmina, albowiem opodatkowanie nieruchomości będących własnością jednostek samorządu terytorialnego – podobnie zresztą jak i nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa – ma miejsce tylko w sytuacjach wskazanych w przepisach art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.”.

Sąd w swojej argumentacji podniósł, że wskazanie w przepisie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatników podatku od nieruchomości oznacza, że: „podatnikiem podatku od nieruchomości stanowiących własność gminną nie jest

<sup>2</sup> Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2012 r., II FSK 1756/12 oraz wyrok NSA z dnia 15 listopada 2012 r. 1755/12, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, CBOSA.

<sup>3</sup> Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej też jako Konstytucja RP).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.).

<sup>5</sup> Wyrok WSA w Gliwicach w wyrokach z dnia 4 kwietnia 2012 r., I SA/GL 1019/11, CBOSA.

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2012 r., I SA/GL 1026/11, CBOSA.

gmina, albowiem opodatkowanie nieruchomości będących własnością jednostek samorządu terytorialnego – podobnie zresztą jak i nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa – podlega opodatkowaniu tylko w sytuacjach wskazanych w ww. przepisie. Taka konstatacja przesądza o tym, że nieruchomości będące w zasobie nieruchomości gminnych, a więc *de facto* nieruchomości, które nie są wykorzystywane przez gminę czy to do prowadzenia działalności, czy też udostępnione innym podmiotom na podstawie umowy, czy też wreszcie będące we władaniu innych jednostek bez tytułu prawnego, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

W dalszej części uzasadnienie powołanego wyroku sąd stwierdza, że: „regulacja zawarta w § 2 pkt 2 lit. b (uchwały rady gminy Marklowice) – w ocenie Sądu – nie narusza prawa, gdyż stanowi uszczegółowienie art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. poprzez wyrowadzenie normy z tego przepisu na zasadzie *a contrario*, tj. skoro nieruchomości stanowiące własność gminy podlegają opodatkowaniu na zasadzie określonej w tym przepisie, to nieruchomości nieobjęte tą normą, a stanowiące własność gminy nie podlegają opodatkowaniu wszak ani jednostka samorządu terytorialnego, ani też Skarb Państwa nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, a to oznacza, że nie przysługuje mu przymiot podmiotu podatkowego”.

Skoro zatem gminie przysługuje prawo własności nieruchomości lub ich części, a te nie zostały oddane w posiadanie innego podmiotu na zasadzie określonej w art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., to określenie „gminne” – użyte w § 2 pkt 2 lit. b oznacza: wchodzące w skład gminnego zasobu nieruchomości – a to z kolei oznacza: zwolnione z opodatkowania jako własność jednostki samorządu terytorialnego.

Ujmując rzecz inaczej, jeżeli nieruchomość stanowi własność gminy i nie jest w posiadaniu innego podmiotu, który podlega opodatkowaniu na zasadzie określonej w art. 3 ust. 4 u.p.o.l., to nieruchomość taka jako własność jednostki samorządu terytorialnego nie podlega opodatkowaniu i wchodzi w skład zasobu nieruchomości – w badanym przypadku gminnego zasobu nieruchomości. W tym zatem konkretnym przypadku nie jest zasadne utożsamianie sformułowanie „gminne” z podmiotem podatkowym, a to z tej przyczyny, że gmina – w odniesieniu do nieruchomości stanowiących jej własność nie jest podatnikiem/podmiotem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

Rozwiązanie to jest logiczną konsekwencją przysługującego gminie prawa własności. Nie do pogodzenia bowiem z porządkiem prawnym byłoby przyjęcie poglądu, że właściciel, jakim jest gmina, podlega obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku, którego jest beneficjentem. Przyjęcie zasadności takiego stanowiska przesądzałoby o konieczności opodatkowania nieruchomości wchodzących w skład gminnego zasobu nieruchomości, a więc opodatkowania „samej siebie” jako właściciela nieruchomości.

Z tego też tytułu uznano, że „regulacja zawarta w § 2 pkt 2 lit. b nie narusza prawa, gdyż dotyczy wszystkich nieruchomości gminnych, które nie są objęte regulacją art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., która to regulacja dotyczy z kolei tylko i wyłącznie nieruchomości, których właścicielami są jednostki samorządu terytorialnego i Skarb Państwa, a więc podmioty nieobjęte obowiązkiem podatkowym. Taka konstatacja przesądza z kolei o tym, że nie można przypisać „podmiotowości” tym nieruchomościom w znaczeniu prawnopodatkowym, a w konsekwencji naruszenia upoważnienia zawartego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.”

Z zaprezentowanym stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego nie sposób się zgodzić. Jednym z argumentów wynikających z przeprowadzenia wykładni systemowej, przemawiających za tym, że gmina może być podatnikiem podatku, który stanowi jej dochód, jest rozwiązanie przyjęte w art. 3a ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. W myśl tego przepisu obowiązek podatkowy nie ciąży na gminie ani na Skarbie Państwa. Gdyby zatem ustawodawca podatkowy chciał zwolnić gminę z podatku od nieruchomości, analogiczna regulacja jak w ustawie o podatku rolnym byłaby zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Tymczasem ustawodawca nie przewidział zwolnień (względnie wyłączeń) podmiotowych odnośnie gmin (analogicznych do wyłączeń określonych w podatku rolnym czy też podmiotowo-przedmiotowych w podatku dochodowym).

Zauważyć przy tym należy, że w art. 3 ustawy o podatku rolnym podatnik został określony w zasadzie w sposób tożsamy z podatnikiem podatku od nieruchomości. Wskazuje się w nim te same tytuły do władania gruntem. Przyjęcie zaprezentowanego w powołanym orzeczeniu stanowiska sądu nigdy nie znajdzie zastosowania, a w zasadzie byłoby bezcelowe, skoro ani gmina, ani Skarb Państwa nie mogą być podatnikami<sup>7</sup>. Ponadto zgodnie z art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>8</sup> podatnikiem jest osoba prawna podlegająca na mocy odrębnych ustaw obowiązkowi podatkowemu. Ustawą podatkową jest oczywiście m.in. u.p.o.l.

Ponadto nie można lekceważyć innych argumentów wynikających z wykładni systemowej międzygałęziowej. Gminie jako podmiotowi stosunków cywilnoprawnych może przysługiwać prawo własności, prawo wieczystego użytkowania, a także posiadanie wynikające z umowy lub nawet posiadanie bezumowne. Nie ma również przeszkód prawnych do tego, aby gminę traktować jako samoistnego posiadacza. We wszystkich tych aspektach gmina występuje jako podmiot stosunków cywilnoprawnych, osoba prawna posiadająca też zdolność do zaciągania zobowiązań.

<sup>7</sup> R. Dowgier, *Czy gmina jest podatnikiem podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 12, s. 32–38.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm., dalej jako o.p.).

Zgodnie z treścią art. 38 Kodeksu cywilnego<sup>9</sup> osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i opartym na niej statucie. Natomiast z art. 11a ustawy o samorządzie gminnym wynika, że organami gminy są rada gminy oraz wójt, burmistrz (prezydent miasta). Przy czym wójt, burmistrz, prezydent miasta działają w tym przypadku jako organy wykonawcze gminy. Nie można zatem ich (w tym zakresie) działalności utożsamiać z organami podatkowymi, którymi są na mocy art. 13 § 1 pkt 1 o.p. W sytuacji gdy gmina jest właścicielem nieruchomości, występuje jako „zwykły” podmiot prawa cywilnego osoba prawna, w przypadku gdy działa jako organ, występuje w sferze prawa publicznego, działając na jego podstawie. W konsekwencji organy podatkowe tj. wójt, burmistrz lub prezydent miasta pobierają podatek od podmiotu cywilnoprawnego – gminy. W obrębie prawa cywilnego byłoby to traktowane jako zapłacenie podatku przez gminę gminie, a zatem nie mogłoby być w ogóle mowy o istnieniu takiego stosunku prawnego. Natomiast „zapłata” podatku samemu sobie występuje jednak w różnych podatkach (np. naczelnik urzędu skarbowego mógł wymierzyć podatek dochodowy lub podatek od towarów i usług państwowemu zakładowi budżetowemu)<sup>10</sup>.

Usytuowanie jednego podmiotu w charakterze uprawnionego oraz zobowiązanego z tytułu podatku stawia pod znakiem zapytania możliwość istnienia stosunku podatkowoprawnego. Jak wskazuje się bowiem w literaturze, stosunek taki jest relacją dwustronną, gdzie z jednej strony występuje podmiot uprawniony z tytułu podatku, natomiast z drugiej strony podmiot zobowiązany z tytułu podatku<sup>11</sup>. Łączenie funkcji beneficjenta należności publicznoprawnej stanowiącej źródło dochodu własnego i jednocześnie podatnika powoduje, że powstają trudności w funkcjonalnym określeniu zobowiązania podatkowego i wskazaniu podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku.

Uznanie gminy za podatnika względem samej siebie jest również wątpliwe w kontekście celu fiskalnego podatku od nieruchomości, którego wpływy stanowią mając źródło dochodów własnych gminy. Podatek płacony przez gminę „samej sobie” jest ewidencjonowany z jednej strony jako wydatek gminy, z drugiej natomiast jako jej dochód. Ostatecznie zatem powoduje to zniekształcenie zasady fiskalizmu<sup>12</sup>.

Osobnym problemem pozostaje kwestia wypełniania deklaracji podatkowych. Jest to czynność, która nie ma uzasadnienia ekonomicznego i racjonalnego – twierdzą izby obrachunkowe. Deklaracje zmieniają się w ciągu roku, gdy nieruchomość zostaje

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm., dalej też jako k.c.).

<sup>10</sup> Podobną tezę prezentuje także konsekwentnie Ministerstwo Finansów Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych z 25 czerwca 2013 r., pismo znak PL/LS/833/50/SIA/13/RD-63051..

<sup>11</sup> A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41.

<sup>12</sup> K. Ziemiński, *Z kieszeni do kieszeni*, „Wspólnota, Administracja i Prawo” 2013, nr 9, s. 43 i n.

przekazana lub sprzedana. Ich prawidłowość podlega kontroli Regionalnej Izby Obračunkowej, Urzędu Kontroli Skarbowej oraz Najwyższej Izby Kontroli (dalej też jako: RIO, UKS i NIK, ponieważ wynikające z nich wielkości podatków (od nieruchomości zarówno podlegających opodatkowaniu, jak i zwolnionych z tego podatku) mają wpływ na obliczenie wskaźnika G, decydującego o wysokości subwencji wyrównawczej subwencji ogólnej. W przypadku, gdy gmina popełniła błąd w deklaracji podatkowej, może to mieć wpływ na obniżenie tej subwencji. W dodatku gminny podatek od nieruchomości jako wirtualny dochód tworzy wirtualny budżet, co już powinno zmusić urzędników do zmiany przepisów. Nic dziwnego, że Krajowa Rada RIO nie widzi w tym sensu<sup>13</sup>.

Gmina powinna być objęta wyłączeniem (w najgorszym wypadku zwolnieniem, choć konstrukcyjnie byłoby to nieprawidłowe rozwiązanie) ustawowym i w konsekwencji „zwolniona” z płacenia samej sobie podatku od nieruchomości, których jest właścicielem, a które nie są przedmiotem działalności gospodarczej<sup>14</sup>. Takiego rozwiązania nie ma ciągle w u.p.o.l. Mamy sytuację swoistego „samoopodatkowania”, czyli złożenia deklaracji podatkowej, w której wykazuje się nieruchomości podlegające opodatkowaniu, a te, które podlegają zwolnieniu z podatku, podaje się w załączniku o zwolnieniach. Taki wirtualny podatek jest traktowany jako źródło dochodu budżetowego. Może to spowodować sztuczne zawyżanie dochodów i wydatków. „Samoopodatkowanie” prowadzi również do paradoksu, gdyż burmistrz jest organem podatkowym i organem reprezentującym podatnika. Wydaje się, że w takiej sytuacji zasadne byłoby przynajmniej (skoro ustawodawca utrzymuje taki stan prawny) wskazanie zasad wyznaczania zastępczego organu podatkowego. Niestety niejednoznaczne przepisy powodują różne interpretacje, dlatego propozycje ich zmiany należy uznać za zasadne<sup>15</sup>.

Podatek od nieruchomości płacony przez gminę samej sobie jest ewidencjonowany jako wydatek i zarazem dochód. W praktyce oznacza to, iż organ gminy jako organ podatkowy, tj. wójt, burmistrz, prezydent miasta, są zobowiązani do prowadzenia postępowania podatkowego, a w niektórych przypadkach nawet postępowania egzekucyjnego przeciwko gminie, w której imieniu dokonują czynności procesowych jako organ podatkowy.

Ponadto ten uciążliwy dla gmin obowiązek nie ma przełożenia ekonomicznego dla ich budżetu, a jedynie wpływa na „zafałszowanie” danych o dochodach i wydatkach

<sup>13</sup> Sprawozdanie Krajowej Rady Regionalnych Izb Obračunkowych z działalności RIO i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2013 r., [www.rio.gov.pl](http://www.rio.gov.pl), czerwiec 2015 r.

<sup>14</sup> Szerzej na temat samego pojęcia działalności gospodarczej w prawie podatkowym zob. P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.

<sup>15</sup> A. Pietrzak, *Gmina jako podatnik podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 8, s. 12 i n.; T. Brzezicki, T. Morawski, *Gmina jako podatnik podatku od nieruchomości – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10, s. 9 i n.

gmin. Zniesienie podatku od nieruchomości dla gmin byłoby neutralne dla budżetu państwa, a potencjalne skutki mogłyby mieć jedynie wpływ na podział części wyrównawczej subwencji ogólnej pomiędzy samorządami<sup>16</sup>, gdyż ustalanie części wyrównawczej subwencji ogólnej opiera się o wielkość dochodów podatkowych. W przypadku gmin uwzględniane są dochody z podatków lokalnych oraz wpływy z tytułu udziałów w podatkach dochodowych. Zatem wpływy z podatku od nieruchomości płacone przez gminy same sobie mocno zniekształcają wpływy z tytułu podatków lokalnych w sytuacji, gdy faktycznie jest to wyłącznie przenoszenie środków pieniężnych z jednego konta rachunkowego na drugie tego samego podmiotu.

## **2. Opodatkowanie tarasów oraz budynków letniskowych jako budynków mieszkalnych**

Ustalając powierzchnię budynku podległą opodatkowaniu w podatku od nieruchomości należy – zgodnie z definicją legalną budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. – uwzględnić przestrzeń wydzieloną przegrodami budowlanymi (ścianami), mierząc po ich zewnętrznych krawędziach, które wyznaczają linie graniczne pomiędzy budynkiem jako całością a wolną przestrzenią w otoczeniu. Taka teza stawiana jest aktualnie w orzecznictwie<sup>17</sup> i doktrynie<sup>18</sup>. Nie jest to jednak teza, która pozwala jednoznacznie rozstrzygnąć wszystkie wątpliwości. Można dla przykładu zadać pytanie, co jednak w sytuacji, gdy balkon zostaje zabudowany i przestaje posiadać cechy balkonu.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., który wyznacza zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, opodatkowaniu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane będące (1) gruntem, (2) budynkiem lub jego części, (3) budowlą lub jej części związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. Dla stwierdzenia więc, czy zabudowany balkon opodatkowany jest ww. podatkiem, należało zaklasyfikować go do jednej z powyższych kategorii. Wątpliwości budzi przyjęcie, że zabudowany balkon czy taras jest budynkiem, którego definicję zawiera 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. W myśl przepisu art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane<sup>19</sup>, do której odsyła ww.

---

<sup>16</sup> Można by jednak tę kwestię również objąć stosowną regulacją prawną, eliminując problem obliczania subwencji, lecz jednocześnie zapewniając rozwiązanie prawne poprawne systemowo.

<sup>17</sup> Por. np. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r., II FSK 2014/09, CBOSA.

<sup>18</sup> K. Aromiński, *Zasady zwolnienia altany z opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Nieruchomości” 2011, nr 8, s. 18 i n.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm., dalej też jako pr. bud.).

przepis u.p.o.l., ilekroć w ustawie jest mowa o budynku, należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Jak trafnie stwierdził WSA w Olsztynie<sup>20</sup>, zestawiając ze sobą przepisy art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz przepis art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane, można jednoznacznie stwierdzić, że aby obiekt budowlany uznać za budynek, to obiekt ten musi być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Konkluzja taka wynika w niebudzącej wątpliwości interpretacyjnych wykładni językowej obu przepisów.

Jednakże w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej danego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który pozornie wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik<sup>21</sup>. Wykładnia pojęcia „budynek” na gruncie u.p.o.l. została potwierdzona nie tylko systemowym odwołaniem do ww. przepisu ustawy pr. bud., ale także poprzez uwzględnienie art. 3 pkt 3 i 4 tej ustawy, w których zdefiniowano budowle i obiekty małej architektury. Zestawienie tych definicji legalnych prowadzi do wniosku, że cechą różnicującą budynki od budowli lub obiektów małej architektury jest m.in. wydzielenie pewnej przestrzeni przez przegrody budowlane. Funkcjonalnie za takie przegrody należy uznać ściany danego obiektu budowlanego. Natomiast powierzchnią użytkową budynku lub jego części jest powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych – za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

W świetle powyższego przedmiotowy taras, który ze wszystkich stron zabudowany jest ścianami (nawet jeżeli ściany te miałyby mieć postać szklaną i byłyby możliwe do „przesunięcia” np. w okresach letnich) oraz posiada dach, objęty jest podatkiem od nieruchomości. Nie sposób jednak podzielić stanowiska, wyrażanego niegdyś w orzecznictwie<sup>22</sup>, że taras którego zadanie oparte jest na słupach, podlega wliczeniu do powierzchni użytkowej. Ponadto pojęcie wewnętrznej długości ścian ma tylko takie zna-

<sup>20</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 lipca 2009 r., I SA/Ol 345/09, CBOSA.

<sup>21</sup> Por. postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, OSNKW 2007/5/37, Biuletyn SN 2007, nr 5, poz. 18; uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10, postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07; wyroki NSA: z dnia 19 listopada 2008 r., II FSK 976/08, z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08, z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> [czerwiec 2015 r.] oraz wypowiedzi doktryny: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 291 i n., L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 74–83.

<sup>22</sup> Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 1993 r., III SA 1223/96, „Wspólnota” 1993, nr 44, poz. 18.

czenie, iż wyłącza z powierzchni użytkowej grubość ścian, która podlegałaby wliczeniu, gdyby pomiary dokonywano po zewnętrznej stronie ściany. Przepis ten powinien oznaczać, że zastąpienie ściany słupami wyłącza opodatkowanie powierzchni między nimi.

W związku z powyższym taras zabudowany ścianami, nawet wówczas, jeżeli ściany te miałyby charakter „czasowy”, ale stanowiły jednolitą konstrukcję łączącą dach z podłogą, będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Przestrzeń takiego tarasu będzie bowiem wliczana do powierzchni użytkowej. Natomiast taras zadaszony, którego dodatkowo konstrukcja oparta jest choćby nawet na licznych słupach wokół nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – trudno bowiem linię wyznaczoną słupami potraktować jako ścianę, gdyż klóci się to, z całą stanowczością, z funkcjonalnym przeznaczeniem ściany.

Jeżeli natomiast chodzi o opodatkowanie domków letniskowych i altan, to czy budynek jest dla celów podatkowych budynkiem mieszkalnym, czy też należy do „pozostałych budynków”, trzeba rozstrzygnąć na gruncie ustawy podatkowej bez posługiwania się definicjami zamieszczonymi w innych aktach prawnych<sup>23</sup>.

Przepis art. 5 u.p.o.l. zawiera delegację ustawową, przekazując radzie gminy prawo do określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, zastrzegając jednocześnie maksymalną wysokość tych stawek. W art. 5 ust. 1 pkt 2 powołanej ustawy określono stawki maksymalne dla budynków lub ich części, różnicując je jednocześnie w zależności od rodzaju budynku: mieszkalnych, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym, związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Wynika z powyższego, że nie przewiduje się odrębnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków letniskowych. Ponadto pojęcie „budynku letniskowego” nie zostało zdefiniowane na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Niewątpliwie jest jednak, że tzw. domki letniskowe (rekreacyjne) co do zasady służą innym celom niż domy mieszkalne. Zgodnie z przepisami rozporządzenia ministra infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 75, poz. 690 ze zm.), pod pojęciem budynku rekreacji indywidualnej należy rozumieć budynek przeznaczony do okresowego wypoczynku.

---

<sup>23</sup> A. Borodo, *Glosa do wyroku z dnia 4 marca 1998 r. I SA/Gd 1476/96*, OSP 1999, z. 2, poz. 24; Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2005 r., FSK 1319/04, Lex 423971.

Jednocześnie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak jest definicji legalnej „budynku mieszkalnego”. W tej sytuacji zgodnie z regułami wykładni przepisów prawnych należy zastosować wykładnię językową, tj. ustalić, jakie znaczenie ma dane pojęcie w języku powszechnym. Biorąc pod uwagę znaczenia leksykalne, za dom mieszkalny uznaje się budynek służący lub nadający się do mieszkania. Za mieszkanie zaś pomieszczenie, w którym stale się mieszka<sup>24</sup>. Definicje te więc wskazują na dwa aspekty determinujące uznanie danego obiektu za dom mieszkalny, tj. walory techniczne i spełniane przez niego funkcje. Z powyższego wynika, że uwarunkowania techniczne obiektu nie są jedyną przesłanką kwalifikacyjną i nie mogą przesądzić o uznaniu danego obiektu za budynek mieszkalny bądź pozostały, w rozumieniu przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. Istotne jest też faktyczne spełnianie przez budynek określonych funkcji. Jeśli dany obiekt jest wykorzystywany na potrzeby mieszkaniowe, faktycznie zaspokaja potrzeby mieszkaniowe skarżącego, to powinien być zakwalifikowany i uznany na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości za budynek mieszkalny. Zauważyć przy tym należy, że ustawa podatkowa nie posługuje się pojęciem budynku letniskowego. Fakt zatem, że budynek został zakwalifikowany jako letniskowy na gruncie przepisów prawa budowlanego nie przesądza, że nie może on być budynkiem mieszkalnym na gruncie ustawy podatkowej<sup>25</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 lutego 2008 r.<sup>26</sup> wskazał, że kryterium decydującym o zaliczeniu budynku do poszczególnych kategorii budynków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jest kryterium zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich. Budynek letniskowy będzie mieścił się w pojęciu budynku mieszkalnego tylko wówczas, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela (jego bliskich), służąc tym samym zaspokajaniu podstawowych potrzeb mieszkalnych (nie rekreacyjnych, wypoczynkowych, bądź w celu lokaty kapitału). Powyższy pogląd wydaje się w pełni słuszny.

W wyroku z dnia 22 września 2009 r.<sup>27</sup> Naczelny Sąd Administracyjny zwraca natomiast uwagę, iż zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy prawo geodezyjne i górnicze podstawę m.in. wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Ewidencja ta powinna zawierać – w odniesieniu do budynku – jego położenie, przeznaczenie, funkcję użytkową i ogólne dane techniczne (art. 20 ust. 1 pkt 2 pr. geod.<sup>28</sup>). Zgodnie z § 65 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa dnia 29

<sup>24</sup> M. Szymczak (red.), *Słownik Języka Polskiego*, Warszawa 2002, s. 154.

<sup>25</sup> Wyrok WSA z dnia 9 września 2014 r., I SA/Bd 761/14.

<sup>26</sup> Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2008 r., II FSK 1726/06.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z dnia 22 września 2009 r., II FSK 542/08.

<sup>28</sup> Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 520 ze zm., dalej też jako pr. geod.).

maja 2001 r.<sup>29</sup> budynki dzieli się ze względu na podstawową funkcję użytkową, a przynależność do określonej kategorii określa się zgodnie z zasadami Klasyfikacji Środków Trwałych. Podział budynków na mieszkalne i niemieszkalne w tej Klasyfikacji oparto na podstawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), co znalazło swój wyraz w powiązaniu każdej pozycji Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) z odpowiednimi grupami tej klasyfikacji. W KŚT nie wymienia się wprost domów letniskowych, zaś budynki mieszkalne definiuje się jako obiekty budowlane, w których co najmniej połowa powierzchni jest wykorzystywana do celów mieszkalnych i nie są one budynkami krótkotrwałego zakwaterowania. Wymienia się w tej grupie m.in. budynki jednorodzinne, bez wskazania ich definicji. Według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r.<sup>30</sup> klasa budynków mieszkalnych jednorodzinnych obejmuje zaś m.in. samodzielne budynki, takie jak domy letnie, domki wypoczynkowe itp. Tym samym budynek letniskowy uznany jest – w ramach tej klasyfikacji – za budynek mieszkalny.

Przywołane wyżej przepisy wskazują na to, iż dla ustalenia właściwej stawki podatku od nieruchomości organy podatkowe powinny przede wszystkim ustalić podstawową funkcję użytkową budynku. Ta bowiem jego cecha pozwala na zaklasyfikowanie go do odpowiedniego rodzaju. Za prawidłowe zatem należy uznać, iż cechą przesądzającą o zakwalifikowaniu budynku do kategorii budynków mieszkalnych jest posiadanie budynku w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych.

W orzecznictwie przyjął się pogląd, że o tym, czy budynek jest dla celów podatkowych budynkiem mieszkalnym, czy też należy do kategorii „pozostałych budynków”, trzeba rozstrzygnąć na gruncie ustawy podatkowej, bez posługiwania się definicjami zamieszczonymi w innych aktach prawnych, oraz że o zakwalifikowaniu budynku letniskowego do odpowiedniej kategorii decydujące znaczenie ma kryterium „zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich”<sup>31</sup>.

Zagadnienie to było zresztą przedmiotem wielu rozstrzygnięć NSA, m.in. w wyroku z dnia 20 maja 2010 r. NSA<sup>32</sup> stwierdził, że o zaliczeniu mieszkalnego budynku letniskowego do kategorii budynków mieszkalnych w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. decyduje kryterium zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich. W orzeczeniu tym NSA stwierdził, że ocena zasad opodatkowania

---

<sup>29</sup> Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz. U. Nr 38, poz. 454.

<sup>30</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych, Dz. U. Nr 112, poz. 1316.

<sup>31</sup> Wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r., FSK 1319/04; z dnia 19 lutego 2008 r., II FSK 1726/06; z dnia 17 lutego 2009 r., II FSK 883/08; z dnia 22 września 2009 r., II FSK 542/08; z dnia 21 kwietnia 2011 r. II FSK 2016/09; wszystkie dostępne w CBOSA.

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 20 maja 2010 r., II FSK 63/09, CBOSA.

wania domów letniskowych w orzecznictwie sądowo-administracyjnym została ustalona od dawna<sup>33</sup>. Jej istota pozostaje aktualna zarówno po zmianach przepisów prawa podatkowego, jak i po reformie sądownictwa administracyjnego dokonanej od 1 stycznia 2004 r. W powołanej wyżej uchwale z dnia 1 lipca 2002 r. NSA stwierdził, że o zaliczeniu budynku letniskowego do kategorii budynków mieszkalnych w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. decyduje kryterium zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich. W jej uzasadnieniu poszerzony skład uznał, że „budynek letniskowy” będzie mieścił się w pojęciu „budynku mieszkalnego” tylko wówczas, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela (jego bliskich), służąc tym samym zaspokojeniu podstawowych potrzeb mieszkalnych (nie rekreacyjnych, wypoczynkowych bądź w celu lokaty kapitału). Według uchwały za taką wykładnią przemawia także to, że przepisy przewidujące preferencyjną stawkę opodatkowania podatkiem od nieruchomości „dla budynków mieszkalnych lub ich części”, jako unormowania o charakterze szczególnym, nie powinny podlegać wykładni rozszerzającej. Stosowanie bowiem w tym wypadku wykładni rozszerzającej byłoby odstępstwem od zasady sprawiedliwego i równego opodatkowania. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że na słuszność stanowiska przyjętego w uchwale wskazują również wnioski wypływające z wykładni celowościowej. Wykładnia celowościowa art. 5 ust. 1 u.p.o.l. wykazuje, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem typu majątkowego, wymagającym uwzględnienia sposobu wykorzystania majątku. Ustawodawca zatem, z przyczyn społecznych i gospodarczych, opodatkował niektóre kategorie nieruchomości różnymi stawkami. Najniższą stawkę podatkową przewidziano w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a więc dla budynków mieszkalnych lub ich części, albowiem zaspokajają one podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania. Znacznie wyższe stawki podatkowe przewidziano dla budynków pozostałych lub ich części (art. 5 ust. 1 pkt 4). Z najniższej stawki nie powinny korzystać budynki letniskowe wówczas, gdy są tam jedynie sezonowo, a więc ubocznie, zaspokajane potrzeby mieszkaniowe, związane z wypoczynkiem, rekreacją, spędzaniem urlopów<sup>34</sup>.

Na konieczność wyjaśnienia przepisów dotyczących podatku od nieruchomości za pomocą wykładni celowościowej wskazał Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r.<sup>35</sup> w sprawie wykładni art. 2 u.p.o.l. W jej uzasadnieniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził między innymi, że wykładnia celowościowa wymaga przede wszystkim ustalenia istoty ekonomicznej podatku od nieruchomości. Podatek ten zali-

<sup>33</sup> Uchwała składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 1 lipca 2002 r., FPK 3/02, CBOSA.

<sup>34</sup> Wyrok WSA w Kielcach z 30 grudnia 2014 r., I SA/Ke 645/14, [legalis 1193260](#).

<sup>35</sup> Uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., W 20/94, [Orzecznictwo TK z 1995 r.](#), z. 1, poz. 6.

czany jest do grupy podatków majątkowych. Normatywny sposób ujęcia przedmiotu podatku od nieruchomości pozwala zakwalifikować go do grupy podatków od posiadania majątku<sup>36</sup>.

Na koniec należy odnieść się także do uchwały NSA z dnia 17 października 2001 r.<sup>37</sup>, w której sąd w poszerzonym składzie skonstatował, że przepis art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie wymienia kategorii domu letniskowego. W całym art. 5 ust. 1 różnicuje się stawki podatku od poszczególnych konkretnych kategorii budynków i od pozostałych budynków. Podczas ustalania stawki opodatkowania istotna jest zatem kwalifikacja konkretnego budynku do jednej z kategorii budynków wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a–e, tj. z punktu widzenia potrzeb, jakie zaspokajają dany budynek.

Podzielając stanowisko przedstawione szczegółowo powyżej oraz zajęte w wyroku NSA z dnia 9 października 1992 r.<sup>38</sup>, należy przyjąć, że istotną cechą budynku, uzasadniającą zakwalifikowanie budynku do kategorii budynków mieszkalnych, jest posiadanie budynku w celu zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych.

Podsumowując zatem dotychczasowe ustalenia, można stwierdzić, że „budynek letniskowy” będzie mieścił się w pojęciu „budynku mieszkalnego” tylko wówczas, gdy będzie użytkowany faktycznie przez właściciela (jego bliskich), służąc tym samym zaspokojeniu podstawowych potrzeb mieszkalnych (nie rekreacyjnych, wypoczynkowych, bądź w celu lokaty kapitału). Za taką wykładnią przemawia także to, że przepisy przewidujące preferencyjną stawkę opodatkowania podatkiem od nieruchomości „dla budynków mieszkalnych lub ich części”, jako unormowania o charakterze szczególnym, nie powinny podlegać wykładni rozszerzającej. Stosowanie bowiem w tym wypadku wykładni rozszerzającej byłoby odstępstwem od zasady sprawiedliwego i równego opodatkowania.

Podkreślić należy, że za słusznością takiego stanowiska przemawiają również wnioski wypływające z wykładni celowościowej. Wykładnia celowościowa art. 5 ust. 1 o podatkach i opłatach lokalnych wykazuje, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem typu majątkowego, wymagającym uwzględnienia sposobu wykorzystania majątku. Ustawodawca z przyczyn społecznych i gospodarczych opodatkował zatem niektóre kategorie nieruchomości różnymi stawkami. Najniższą stawkę podatkową przewidziano w art. 5 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, a więc dla budynków mieszkalnych lub ich części, albowiem zaspokajają podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania. Znacznie wyższe stawki podatkowe przewidziano dla budynków pozostałych lub ich części (art. 5 ust. 1 pkt 4). Z najniższej stawki nie powinny korzystać budynki letniskowe

---

<sup>36</sup> Por. H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe*, [w:] L. Etel (red.), *System instytucji prawnofinansowych PRL*, Warszawa 1985, s. 336 i n.

<sup>37</sup> Uchwała NSA z dnia 17 października 2001 r., FPK 9/0, ONSA 2002/2/64.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 9 października 1992 r., SA/ Gd 1169/92.

wówczas, gdy są tam jedynie sezonowo, a więc ubocznie, zaspokajane potrzeby mieszkaniowe związane z wypoczynkiem, rekreacją, spędzeniem urlopów.

### 3. Opodatkowanie budynków remontowanych

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wszystkie budynki, budowle i grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z dwoma wyjątkami niemającymi znaczenia w omawianym przypadku, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych<sup>39</sup>.

Ustawa podatkowa nie zawiera definicji pojęcia „względów technicznych”. Analiza językowa tego pojęcia wskazuje, że względy techniczne to takie, które mają związek ze złym stanem technicznym nieruchomości, uniemożliwiającym jej wykorzystanie do prowadzenia działalności gospodarczej.

W orzecznictwie<sup>40</sup> i w literaturze przedmiotu<sup>41</sup> panuje zgodność co do tego, że nie ma wymogu „urzędowego” potwierdzenia niemożności wykorzystywania przedmiotu opodatkowania w działalności gospodarczej, w postaci stosownej decyzji organu nadzoru budowlanego. Zasadnicze pytanie, jakie powstaje na tle analizowanego problemu, to, czy adaptacja budynków związana ze zmianą przeznaczenia budynków jest okolicznością uzasadniającą wykorzystanie klauzuli „niemożności wykorzystania budynku do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych”.

Prowadzenie prac adaptacyjnych, które uniemożliwiają okresowe prowadzenie działalności gospodarczej, nie jest tożsame z wyłączeniem budynku z użytkowania ze względu na stan techniczny i nie daje podstaw do opodatkowania go przy zastosowaniu niższych stawek podatkowych jak dla budynków „pozostałych”<sup>42</sup>. Ciężar dowodu, że przedmiot opodatkowania nie może być wykorzystany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych, spoczywa na podatniku, to on bowiem wywodzi z tego faktu skutki prawne w postaci niższego opodatkowania posiadanej przez siebie nieruchomości.

<sup>39</sup> Szerzej w sprawie budynków mieszkalnych związanych z działalnością gospodarczą zob. P. Borszowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 sierpnia 2012 r., II FSK 2444/10*, OSP 2013, nr 9, s. 90; także P. Borszowski, A. Małeczka, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 28 marca 2011 r., I SA/Wr 125/11*, „Gdańskie Studia Prawnicze Przegląd Orzecznictwa” 2011, nr 4, s. 83 i n.

<sup>40</sup> Wyroki NSA: z 26 czerwca 2012 r., II FSK 2455/10; z 12 czerwca 2012 r., II FSK 2289/10; z 29 marca 2012 r., II FSK 1860/10; z 1 czerwca 2011 r., II FSK 151/10). Wyroki dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych

<sup>41</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 1(a) ustawy o podatku od nieruchomości*, Lex 2013.

<sup>42</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 14 października 2005 r., I SA/Ka 2250/03, niepubl.

Potwierdzeniem powyższych rozważań jest także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2006 r.<sup>43</sup>, w którym sąd stwierdza, że „Przeprowadzenie remontów w budynkach nie oznacza pozbawienia tych budynków związku z działalnością gospodarczą w szerokim znaczeniu. Adaptacja budynków do prowadzenia zamierzonej w przyszłości działalności gospodarczej stanowi jeden z wyznaczników prowadzenia tejże działalności. Nieodpowiedni stan techniczny budynków nie dyskwalifikuje ich w ogóle z prowadzenia działalności gospodarczej, lecz jedynie ogranicza wysokość, uzyskiwanych z tych budynków bezpośrednio, dochodów w danym roku podatkowym”.

Należy również podkreślić, że przepisy podatkowe wyraźnie odróżniają stan techniczny obiektu budowlanego od stanu instalacji, urządzeń i wyposażenia tego obiektu, które nie podlegają opodatkowaniu i nie mają wpływu na zakwalifikowanie obiektu do kategorii przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ponadto trzeba również zauważyć, iż okoliczność, czy w sprawie zachodzą „względy techniczne”, o jakich mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., musi być badana *ad casum*, co oznacza, że może być dowodzona wszelkimi środkami dowodowymi. Do środków tych niewątpliwie należą zarówno orzeczenia organów nadzoru budowlanego, jak i opinie specjalistów (biegłych) z zakresu budownictwa. Nie są to jednak środki dowodowe wyłącznie właściwe, ponieważ i w tym przypadku zastosowanie ma zasada wyrażona w art. 180 § 1 o.p., w myśl której jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem<sup>44</sup>. Przepisy u.p.o.l. nie wymagają również, aby względy techniczne miały być potwierdzone określonym dokumentem.

Odnosząc się do regulacji prawnej w analizowanym zakresie, podkreślić należy także, w odniesieniu do zastrzeżenia, o którym mowa w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a mianowicie braku możliwości wykorzystywania przedmiotowej nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych, że pojęcie względów technicznych nie obejmuje swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych, jak również finansowych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej. Ma ono normatywny kontekst determinowany kryteriami formalnymi właściwymi dla przepisów ustawy pr. bud. Względy techniczne w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to takie, które mają tego rodzaju związek z nieruchomością gruntową lub budowlaną, że ze swej natury nieruchomość ta nie jest i nie może być wykorzystywana do prowadzenia danej działalności gospodarczej.

---

<sup>43</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2006 r., II FSK 301/05, niepubl.

<sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2010 r., II FSK 1228/08.

Istota rzeczy wyraża się w tej mierze, w normatywnej treści pojęcia względów technicznych, jak również w redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., na gruncie którego ustawodawca posłużył się koniunkcją – przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej.

Jak słusznie zatem stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 21 marca 2012 r.<sup>45</sup>, tylko i wyłącznie w sytuacji łącznego ziszczenia się stanów faktycznych objętych hipotezą tego przepisu nieruchomości będzie podlegała opodatkowaniu według innych stawek niż związane z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>46</sup>. Zdaniem sądu pojęcie względów technicznych nie obejmuje swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych i finansowych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej, ma ono bowiem normatywny kontekst determinowany kryteriami formalnymi właściwymi dla przepisów prawa budowlanego.

Rozstrzygając zatem spór w przedmiotowej sprawie, należy odpowiedzieć na pytanie, czy prowadzenie przez podatnika remontu (adaptacji) obiektu budowlanego w konkretnych okolicznościach danej sprawy przerwało użytkowanie przez niego tego obiektu związanego z działalnością gospodarczą. Moim zdaniem NSA zbyt stanowczo stwierdził, że obiektem, który przestał być zaliczany do grupy związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, jest tylko obiekt, którego wykorzystywanie do działalności gospodarczej zostało zaprzestane ze względu na zdarzenie niezależne od podatnika, a w szczególności decyzję organu nadzoru budowlanego o opróżnieniu bądź o wyłączeniu z użytkowania ze względu na zły stan techniczny. Żaden przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie odsyła przy ocenie klasyfikacji budynku do orzeczeń organów nadzoru budowlanego, wydanych na podstawie odrębnych przepisów. Trzeba rozróżnić gruntowny remont obiektu, podczas którego jest on opróżniony i nieużywany przez przedsiębiorcę, od krótkotrwałej adaptacji w związku ze zmianą przeznaczenia budynku – cały czas jednak jest on wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej<sup>47</sup>. Pojęcie niemożności prowadzenia działalności gospodarczej z uwagi na „względów techniczne” należy wyraźnie odróżnić od sytuacji zawieszenia prowadzenia działalności przez podatnika.

W orzecznictwie wskazuje się, że zawieszenie prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika nie jest tożsame z zaprzestaniem jej prowadzenia. W dalszym ciągu podatnik jest przedsiębiorcą, a w konsekwencji znajdujące się w jego posiadaniu

<sup>45</sup> Wyrok WSA z dnia 27 marca 2012 r., I SA/Gd 170/12, CBOSA.

<sup>46</sup> Wyrok WSA z dnia 27 marca 2012 r., I SA/Gd 170/12, CBOSA.

<sup>47</sup> K. Radzikowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 16 lutego 2006 r., II FSK 301/05*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 12, s. 62 i n.

budynki powinny być opodatkowane według stawek najwyższych, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podobnie wypowiedział się NSA, stwierdzając w wyroku z 14 grudnia 1993 r.<sup>48</sup>, iż czasowe zawieszenie działalności gospodarczej lub pozostawienie „w stanie likwidacji” podmiotu podatkowego nie oznacza ustania jego bytu prawnego i nie uzasadnia zmiany przeznaczenia gruntów i budynków jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu u.p.o.l. Także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 3 października 2007 r.<sup>49</sup> stwierdził, że czasowe niewykorzystywanie budynków lub zawieszenie działalności nie ma znaczenia dla zasadności ich opodatkowania stawkami jako przy działalności gospodarczej. Przyjąć zatem należy, że skoro brak wykorzystywania przedmiotu opodatkowania na działalność gospodarczą, w wyniku jej zawieszenia nie wpływa na obniżenie stawek w podatku od nieruchomości, to tym bardziej prowadzenie przez przedsiębiorcę prac remontowo-budowlanych, zmierzających np. do zmiany funkcji hali z produkcyjnej na handlowo-usługową, nie powoduje, iż budynek taki nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. W takim przypadku nie mamy do czynienia ze „względami technicznymi”, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., dającymi możliwość zastosowania tzw. stawki pozostałej w podatku od nieruchomości.

Ponadto o braku związku budynku z działalnością gospodarczą nie może świadczyć fakt zaprzestania, w okresie prac budowlanych, dokonywania przez podatnika odpisów amortyzacyjnych od tego środka trwałego. Wskazać przy tym należy, że w okresie zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej znajdujące się w posiadaniu podatnika środki trwałe nie podlegają amortyzacji, co nie ma wpływu na prawidłowość zastosowania najwyższej stawki podatkowej w podatku od nieruchomości<sup>50</sup>.

Stanowiska zajmowane przez sądy administracyjne i NSA nie nasuwają żadnych wątpliwości, że pojęcie budynków „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” jest szerszym od pojęcia „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” i obejmuje także pośrednie związanie budynku lub jego części z działalnością gospodarczą<sup>51</sup>.

Nie są uważane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jedynie takie przedmioty opodatkowania znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy, które do prowadzenia tej działalności nie są i nie mogą być wykorzystywane ze względów technicznych. Jak już podkreślono we wcześniejszych rozważaniach pojęcie względów technicznych nie obejmuje swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych, jak również finansowych

<sup>48</sup> Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 1993 r., SA/Ka 960/90, Lex nr 23257.

<sup>49</sup> Wyrok WSA z dnia 3 października 2007 r., I SA/Ol 302/07, Lex nr 469580.

<sup>50</sup> Wyrok WSA z dnia 10 sierpnia 2011 r., I SA/Bk 246/11, CBOSA.

<sup>51</sup> Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 667/09, Lex nr 550099; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 sierpnia 2011 r., I SA/Bd 268/11, Lex nr 920025 czy wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 września 2010 r., I SA/Lu 297/10, Lex nr 749388.

wych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej. Ma ono normatywny kontekst determinowany kryteriami formalnymi właściwymi dla przepisów ustawy pr. bud. Względy techniczne w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych to takie, które mają tego rodzaju związek z nieruchomością gruntową lub budowlaną, że ze swej natury nieruchomość ta nie jest i nie może być wykorzystywana do prowadzenia danej działalności gospodarczej.

W sprawach dotyczących sporów na tle niemożności wykorzystywania przedmiotów opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych zasadnicze znaczenie mają okoliczności występujące w konkretnej sprawie. Istotna wskazówka co do kierunku interpretacji omawianego przepisu (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.) zawarta jest jednak w jego konstrukcji opartej na zastosowaniu wyjątku od zasady.

Jak podkreśla Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 października 2012 r.<sup>52</sup> wyjątek ustawowy powinien być interpretowany ściśle, a więc wykładnia rozszerzająca tego wyjątku jest niedopuszczalna. Normatywna treść pojęcia „względy techniczne”, jak również redakcja art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., na którego gruncie ustawodawca posłużył się koniunkcją (dosłownie: „przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany”), wskazują nie tylko na stan obecny tego przedmiotu, ale także na ulokowane w przyszłości możliwości jego wykorzystywania. Zatem tylko i wyłącznie w sytuacji łącznego ziszczenia się stanów faktycznych objętych hipotezą tego przepisu nieruchomość będzie podlegała opodatkowaniu według innych stawek niż związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Reasumując, można przyjąć, że pojęcie względów technicznych nie obejmuje swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych czy finansowych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej, ma ono bowiem normatywny kontekst determinowany kryteriami formalnymi właściwymi dla przepisów prawa budowlanego.

#### **4. Opodatkowanie części wspólnych budynku przy wyodrębnieniu odrębnej własności lokali**

Zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. „jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku”.

<sup>52</sup> Wyrok NSA z dnia 23 października 2012 r., II FSK 1572/11, „Gazeta Prawna” 2012, nr 216, s. 3.

Zasadnicze pytanie, jakie pojawia się na tle tak przedstawionej regulacji prawnej, to pytanie, czy części wspólnych gruntów i części wspólne budynków są objęte obowiązkiem podatkowym i czy z tego tytułu podlegają opodatkowaniu? Pytanie to powstaje w sytuacji, gdy na przykład dotychczasowi współwłaściciele nieruchomości stają się właścicielami odrębnych lokali w tej nieruchomości oraz współwłaścicielami części ułamkowych gruntów oraz niewyodrębnionych powierzchni budynków<sup>53</sup>.

Szczególnie istotne znaczenie w przypadku nieruchomości stanowiącej współwłasność bez wyodrębnionych własności lokali ma art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Zgodnie z jego treścią, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Regulacja ta skutkuje koniecznością odrębnego zgłoszenia do opodatkowania nieruchomości stanowiącej współwłasność czy też koniecznością złożenia odrębnej deklaracji (w przypadku osób prawnych lub jednostek niemających osobowości prawnej). Ważne jest również, aby nieruchomość ta nie została opodatkowana łącznie w decyzji z innymi nieruchomościami stanowiącymi odrębną własność poszczególnych współwłaścicieli<sup>54</sup>. Ponadto organ podatkowy może żądać zapłaty podatku od każdego ze współwłaścicieli w całości. Ordynacja podatkowa bowiem samodzielnie nie reguluje zasad odpowiedzialności solidarnej, odsyłając w tym zakresie wprost do art. 91 o.p. do unormowań k.c.<sup>55</sup>, tj. do przepisów działu I tytułu II Księgi trzeciej (art. 366–378 k.c.). W art. 369 k.c. przyjęcie konstrukcji solidarności uwarunkowane jest istnieniem ustawowej podstawy prawnej w tym względzie lub czynności prawnej, np. w postaci umowy. Jeżeli podstawa ta istnieje, przypisanie zobowiązaniu charakteru solidarnego następuje niezależnie od innych okoliczności, w szczególności od cech, jakie wykazuje dane zobowiązanie, czy też od natury świadczenia będącego przedmiotem danego zobowiązania<sup>56</sup>. Także solidarności nie domniemywa się, lecz musi ona być ustanowiona w ustawie lub w umowie<sup>57</sup>.

Każdy ze współwłaścicieli musi zadeklarować cały podatek (osoby prawne lub jednostki niemające osobowości prawnej), a decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego (dotyczy osób fizycznych) należy doręczyć z całą kwotą podatku każdemu ze współwłaścicieli. W praktyce zapłata podatku może być realizowana przez każdego

<sup>53</sup> M. Popławski, *Odrębna własność lokali a opodatkowanie nieruchomości wspólnych*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 11, s. 18–22.

<sup>54</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 73 i n.

<sup>55</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

<sup>56</sup> A. Kidyba [et al.], *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III Zobowiązania – część ogólna*, Lex/el. 2010.

<sup>57</sup> Wyrok WSA w Katowicach z dnia 28 lutego 1992 r., I Acr 42/92, OSA 1993, z. 4, poz. 23.

podatnika, w zakresie przysługujących mu udziałów we wspólnej nieruchomości. Nie oznacza to jednak z całą stanowczością, że współwłaściele będą wykazywali w swoich deklaracjach jedynie podatek wynikający z odniesienia przysługujących im udziałów we współwłasności do całej kwoty podatku. Takie działanie stałoby w sprzeczności z zasadą solidarnego obowiązku podatkowego i ewentualną możliwością dochodzenia całej kwoty podatku od każdego współwłaściciela.

Zgodnie z kolei z art. 6 ust. 11 u.p.o.l., jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową, osoby fizyczne składają deklarację na podatek od nieruchomości oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne. Powołany przepis ma zastosowanie w przypadku, gdy współposiadaczami są jednocześnie osoby fizyczne i prawne, ewentualnie jednostki niemające osobowości prawnej. Wprowadza on zasadę, iż w przypadku nieruchomości stanowiących współwłasność różnych co do formy organizacyjnoprawnej podmiotów wszyscy współwłaściele, w tym osoby fizyczne, rozliczają się na zasadach właściwych dla osób prawnych lub jednostek niemających osobowości prawnej. Podkreślić należy, że w przypadku zastosowania tego przepisu, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 3 ust.4 u.p.o.l., na wszystkich współwłaścicielach obowiązek podatkowy ciąży solidarnie. Oznacza to, że zarówno osoby fizyczne, jak i prawne są zobowiązane do wykazania, w złożonych odrębnych deklaracjach, pełnej kwoty należnego podatku w związku z daną nieruchomością. Nie dotyczy to jednak osób, które wchodzą w skład wspólnoty mieszkaniowej.

W praktyce, podatek powinien zostać uiszczony w całości przez jednego ze współwłaścicieli, a następnie możliwe jest dokonanie wzajemnych rozliczeń. Jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 26 czerwca 2007 r.<sup>58</sup> „wzajemne relacje współwłaścicieli oraz spory co do zakresu posiadania nieruchomości wspólnej pozostają bez znaczenia z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości”. W konsekwencji, w sytuacji konfliktowej rozliczenia między współwłaścicielami mogą być dokonywane wyłącznie w drodze powództwa cywilnego i nie wywierają wpływu na zobowiązanie podatkowe.

Zatem nieruchomość, która stanowi współwłasność, jest odrębnym przedmiotem opodatkowania, a obowiązek podatkowy obciąża solidarnie wszystkich współwłaścicieli.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych i jest w tym zakresie jednolite, np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012 r.<sup>59</sup>, w którym sąd wskazał, iż: „art. 3 ust. 4 u.p.o.l. stanowi

<sup>58</sup> Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2007 r., II FSK 1748/06, CBOSA.

<sup>59</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012 r., II FSK 647/11CBOSA.

o solidarnym opodatkowaniu współwłasności (współposiadania) nieruchomości lub obiektu budowlanego, wyraźnie jednak wskazując in fine na zastrzeżenie ust. 5 ww. artykułu. Zwrot «z zastrzeżeniem ust. 5», którym operuje art. 3 ust. 4 u.p.o.l., należy interpretować jako odesłanie<sup>60</sup>. Zatem we wskazanym zakresie organ argumentuje w istocie w oderwaniu od treści końcowej części przepisu art. 3 ust. 4 u.p.o.l., a w związku z tym z pominięciem dyrektywy interpretacyjnej *lex specialis derogat legi generali*”.

Szczególny sposób opodatkowania dotyczy nieruchomości stanowiących współwłasność, w których została ustanowiona odrębna własność lokali. Zastosowanie w tym przypadku znajdzie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Zgodnie z jego treścią, jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Przepis ten określa zasady opodatkowania dwóch przedmiotów opodatkowania, tj. gruntów związanych z budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali, oraz części wspólnych budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Oba te przedmioty w związku z wyodrębnieniem własności lokali stanowią współwłasność właścicieli tych lokali jako tzw. nieruchomość wspólna, o której mowa w art. 3 ust. 2 u.p.o.l.<sup>61</sup>

Zdaniem WSA w Warszawie<sup>62</sup> części te nie są objęte obowiązkiem podatkowym na podstawie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co implikuje brak podstaw do opodatkowania tych części powierzchni użytkowej budynków i powierzchni gruntów. Odmienne stanowisko wyraża zaś część doktryny stwierdzając, iż zastosowanie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie eliminuje możliwości opodatkowania pozostałej części nieruchomości. W ich opinii bowiem do części nieobjętej obowiązkiem podatkowym zgodnie z ww. przepisem powinny mieć zastosowanie ogólne zasady opodatkowania nieruchomości wspólnych, a więc art. 3 ust. 4 powoływanej ustawy.

Z perspektywy cywilistycznej ustanowienie odrębnej własności lokali reguluje ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali<sup>63</sup>. Zgodnie z art. 2 u.w.l. samodzielnym lokalem jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych – może stanowić odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności). Odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze

<sup>60</sup> G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Lex nr 55404.

<sup>61</sup> R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010, s. 47 i n.

<sup>62</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 października 2010 r., III SA/Wa 1336/10.

<sup>63</sup> Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. Nr 80, poz. 903 ze zm., dalej też jako u.w.l.).

umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1 u.w.l.). Treść art. 10 u.w.l. potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla poszczególnych lokali przez właściciela nieruchomości: właściciel nieruchomości może ustanawiać odrębną własność lokali dla siebie, na mocy jednostronnej czynności prawnej. W takim wypadku stosuje się odpowiednio przepisy o ustanowieniu odrębnej własności w drodze umowy. Takie stanowisko zajmowane jest również w doktrynie<sup>64</sup>. Właścicielowi wyodrębnionego lokalu przysługuje, jako prawo związane z prawem własności lokalu, określony udział w nieruchomości wspólnej (art. 3 ust. 1 u.w.l.). Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.w.l. nieruchomości wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

W wyroku z dnia z dnia 2 lutego 2009 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny<sup>65</sup> stwierdza natomiast, że przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. należy rozumieć w ten sposób, iż w przypadku wyodrębnienia własności lokali obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku niestanowiącej przedmiotu współwłasności. Co zdaniem sądu w istocie sprowadzało się do uznania, że w mianowniku ułamka pozwalającego na określenie zakresu powyższego obowiązku podatkowego właścicieli lokali należy przyjąć tylko tę powierzchnię użytkową budynku, która jest przedmiotem odrębnej własności. Sąd wskazał, że art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w brzmieniu z 2008 r. stanowi: „Jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku”.

Według WSA w Warszawie z dnia 2 lutego 2009 r. z cytowanego przepisu wynika w sposób jednoznaczny, iż w mianowniku ułamka, według którego w ramach art. 3 ust. 5 u.p.o.l. wylicza się ciężący na właścicielach lokali obowiązek podatkowy uwzględnia się „powierzchnię użytkową całego budynku”. Definicja ustawowa zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. określa bowiem, że „powierzchnia użytkowa budynku lub jego części” jest to powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach (za te uważa się także garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe), z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. W konsekwen-

<sup>64</sup> D. Kurek, *Ustawa o własności lokali. Komentarz*, [w:] D. Okolski (red.), *Prawo budowlane i nieruchomości*, Warszawa 2013, s. 102 i n.

<sup>65</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia z dnia 2 lutego 2009 r., III SA/Wa 2535/08.

cji status właścicielski poszczególnych powierzchni nie ma, zdaniem sądu, znaczenia dla ustalenia całkowitej powierzchni użytkowej budynku. Sąd uznał, że dokonując interpretacji art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie należy zawężać pojęcia „powierzchni użytkowej całego budynku” do tylko tej powierzchni, która „nie stanowi przedmiotu współwłasności”. Skutkowało to nieprawidłowym wskazaniem wnioskodawcy zakresu jego obowiązku podatkowego w ramach tegoż przepisu.

Sąd stwierdził ponadto, że usprawiedliwienia dla przyjętej w zaskarżonej interpretacji wykładni art. 3 ust. 5 *in fine* u.p.o.l. przez „wprowadzenie” do końcowej jego części zawężenia w nim nieprzewidzianego (wyrażającego się dodaniem zwrotu „niestanowiącej przedmiotu współwłasności”), nie można było upatrywać w zasadzie równości wobec prawa. Skoro we wskazanym zakresie analizowany przepis jasno określa, że przy ustalaniu części ułamkowej należy uwzględnić powierzchnię użytkową całego budynku, to wbrew tej jednoznacznej treści nie można skutecznie wywodzić, iż powierzchnia ta obejmuje jedynie część budynku, a nie jego całość.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 listopada 2012 r.<sup>66</sup> stwierdził, iż obowiązek właścicieli wyodrębnionych lokali w zakresie dotyczącym współwłasności gruntu oraz części wspólnych budynku określa wyłącznie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wynika to również z zastrzeżenia zawartego w art. 3 ust. 4 ww. ustawy, które oznacza, że przepis ten nie ma zastosowania w okolicznościach określonych w ust. 5.

W interesującej interpretacji podatkowej z dnia 29 kwietnia 2008 r.<sup>67</sup> Urząd Miasta Stołecznego Warszawy zawarł szerokie uzasadnienie obejmujące wykładnię literalną i systemową art. 3 ust. 5 u.p.o.l. W interpretacji podatkowej, wydanej na wniosek podatnika, Urząd stwierdził, że właściciel lokalu jest zobowiązany do zapłaty podatku od nieruchomości za lokal wyodrębniony oraz za udziały w części wspólnej budynku i gruntu. Podatnik powinien rozróżniać dwie kwestie: obowiązek podatkowy od powierzchni lokalu wyodrębnionego oraz obowiązek podatkowy od udziału w części wspólnej w związku z brzmieniem art. 3 ust. 5 omawianej ustawy. Przepis art. 3 ust. 5 normuje zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni stanowiących współwłasność w budynku z wyodrębnioną własnością lokali, ale „nie modyfikuje natomiast zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia”. W uzasadnieniu interpretacji podatkowej zamieszczono przykład zasady opodatkowania lokalu wyodrębnionego i części wspólnej, budynku i gruntu. Organ podatkowy podkreślił jednak, że w art. 3 ust. 5 ustawy w związku z celem opodatkowania

---

<sup>66</sup> Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2012 r., II FSK 647/11, CBOSA.

<sup>67</sup> Interpretacja organu podatkowego Urzędu Miasta Stołecznego Warszawy z dnia 29 kwietnia 2008 r., BPE-2-OP/31100/120/AGu/08.

od udziału w części wspólnej chodzi o „powierzchnię użytkową budynku”, a nie powierzchnię użytkową lokali.

Na zakończenie rozważań dotyczących opodatkowania części wspólnych nieruchomości przy wyodrębnieniu odrębnej własności lokali nie sposób nie odnieść się do miejsca w ustawie, w którym art. 3 ust 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych się znalazł. Przepis ten reguluje kwestie związane z zakresem podmiotowym, wskazując przede wszystkim podmioty, które są podatnikami tego podatku (ust.1–3) oraz w ust. 4 charakter ciążącego na podmiotach obowiązku podatkowego (np. solidarny albo ograniczony zgodnie z ust. 5). Przepis ten nie odnosi się do żadnych elementów przedmiotowych tego podatku, które zostały uregulowane w art. 2 (ewentualnie art. 7 dotyczącym zwolnień przedmiotowych) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Należy zatem stwierdzić, iż w świetle przepisów określających zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości (art. 2 i 7 u.p.o.l.) nie sposób uzasadnić, iż część budynku i gruntu, w związku wyodrębnieniem własności lokali, nie jest opodatkowana. Nie sposób bowiem z tych przepisów wywnioskować, że ustawodawca wyłączył lub zwolnił z opodatkowania część budynku lub gruntu, w przypadku gdy ustanowione są w tym obiekcie odrębne własności lokali.

Z uwagi na powyższe interpretacja tego przepisu, która mogłaby spowodować, iż niektóre przedmioty podlegające opodatkowaniu w świetle innych przepisów ustawy przestaną być objęte tym podatkiem w oparciu o ten przepis nie wydaje się możliwa. Byłoby to sprzeczne z wykładnią systemową<sup>68</sup>.

Konkludując, opodatkowanie nieruchomości wspólnych, gdy wyodrębniono własności lokali, powinno nastąpić na podstawie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Funkcjonowanie tego przepisu musi być jednak uzupełnione zastosowaniem art. 3 ust. 4 u.p.o.l. w zakresie nieobjętym ww. regulacją.

## 5. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych

Problematyka opodatkowania elektrowni wiatrowych jest od wielu lat przedmiotem rozważań przedstawicieli doktryny oraz rozstrzygnięć sądownictwa administracyjnego. Niewątpliwie poglądy w tej materii uległy głębokim ewolucjom.

W u.p.o.l. jako przedmiot opodatkowania wskazano między innymi budowlę lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3), a definiując budowlę wskazano, iż jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa

---

<sup>68</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 102 i n.; R. Dowgier [et al.], *Leksykon podatków...*, s. 78 i n.

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 (art. 1a ust. 1 pkt 2). Zaznaczyć przy tym należy, że w nawiązaniu do regulacji prawnych przytoczonych wyżej oraz danych wskazanych we wniosku nie budzi wątpliwości kwestia, że przedmiotowa elektrownia wiatrowa nie jest ani budynkiem, ani obiektem małej architektury.

Skoro przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jako przedmiot opodatkowania wskazują budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i w zakresie definicji odsyłają do przepisów prawa budowlanego, to decydujące znaczenia mają regulacje zawarte w art. 3 tegoż prawa budowlanego.

Budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości są więc, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 pr. bud., obiekty budowlane oraz części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, a także urządzenia budowlane. Jednocześnie, zgodnie z art. 3 pkt 1 lit b pr. bud., ilekroć mowa jest o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z częściami budowlanymi urządzeń technicznych na przykład **instalacjami** i urządzeniami budowlanymi. Z treści przytoczonych przepisów wynika, iż elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 pr. bud.

Zgodnie zaś z art. 3 pkt 1 lit. b ustawy Prawo budowlane, ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy rozumieć przez to budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Natomiast na podstawie art. 3 pkt 3 pr. bud. przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym przedmioty składające się na całość użytkową. Analiza powyższych przepisów prowadzi do wniosku, że elektrownie wiatrowe jako niewymienione

w powyższym przepisie oraz nieposiadające cech zbliżonych do wymienionych budowli nie mogą zostać uznane za budowle.

Elektrownie wiatrowe zatem nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 pr. bud., lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku tym nie mogą być one uznane za budowle. Ponadto przepis art. 3 pkt 3 pr. bud. wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolno stojącym. Natomiast siłownia (elektrownia) wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich. Jak słusznie podnosi Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r.<sup>69</sup> takie urządzenia, jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. Urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama.

Elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 pr. bud. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie są one **budowlą**, gdyż nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, a także komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna czy instalacja alarmowa zdalnego sterowania. Jak z powyższego wynika, elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, bądź stalowym słupie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli zgodnie z przeznaczeniem. W istocie to elektrownie wiatrowe są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest

<sup>69</sup> Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2010 r., II FSK 1382/09. Podobne stanowisko NSA zajął w następujących wyrokach: wyroki NSA z dnia 2 grudnia 2011 r., II FSK 1658/10; z dnia 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08; z dnia 7 października 2009 r., II FSK 635/08; z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 1184/08; z dnia 5 stycznia 2010 r., II FSK 1101/08 – dostępne w CBOSA: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, czerwiec 2015 r.

odpowiednia konstrukcja wieży, masztu, słupa stalowego i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt czy słup stalowy są jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Z tego też powodu pozostałe budowle stanowiące wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będące w istocie rzeczy urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej nie można uznać za ich część składową. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania nie mogą być przedmiotem opodatkowania **podatkiem** od nieruchomości<sup>70</sup>.

Podsumowując zatem tę część rozważań, ani przepisy prawa budowlanego, ani przepisy prawa podatkowego nie definiują wprost pojęcia elektrowni wiatrowej.

Opodatkowanie przedmiotów, które nie są objęte wskazaniem zawartym w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych wynikające z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP<sup>71</sup>.

Urządzenia takie jak generator, urządzenie sterujące, transformator, skrzynia biegów, wirnik z łopatom, komputer sterujący nie są częściami budowlanymi elektrowni wiatrowej. Urządzenia te bez uszczerbku dla budowli i bez zmiany całości użytkowej mogą być wymieniane lub zamieniane na inne. Budowlą są zatem jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej, jak fundamenty i maszt. W odniesieniu natomiast do pojęcia całości techniczno-użytkowej sam związek użytkowy jest niewystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy niezależnie od ich rodzaju tworzą budowlę. Podobnie sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym.

Gondola wraz z zamieszczonymi w niej urządzeniami, takimi jak: generator, urządzenie sterujące, transformator, skrzynia biegów, wirnik z łopatom, komputer sterujący nie są urządzeniami budowlanymi. Nie służą one bowiem zapewnieniu możliwości użytkowania budowli, na których są umieszczone zgodnie z przeznaczeniem. Zresztą urządzenia te są odmienne pod względem konstrukcji i przeznaczenia od przedmiotów przykładowo wymienionych w art. 3 pkt 9 pr. bud.

---

<sup>70</sup> Podobnie w piśmie podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z 18.8.2011 r.

<sup>71</sup> Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1397/10, CBOSA.

Przy analizie badanego problemu nie sposób nie odnieść się do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r.<sup>72</sup> Trybunał Konstytucyjny na podstawie analizy przepisów prawa i orzecznictwa NSA uznał, że urządzenia techniczne w zależności od okoliczności mogą posiadać status urządzenia budowlanego, części składowej budynku, samodzielnej budowli albo nie posiadać żadnego z wymienionych statusów. TK podkreślił przy tym, że ustawodawca nie sformułował żadnych precyzyjnych wskazań, jak kwalifikować poszczególne urządzenia techniczne, co doprowadziło do skomplikowanych sporów w tym zakresie. Stwierdzono, że ustawa Prawo budowlane nie pozwala rozstrzygnąć we wszystkich przypadkach, czy danemu urządzeniu można przypisać status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia (technicznego), czy status samodzielnej budowli. Z tego powodu Trybunał Konstytucyjny odwołał się do przypadku, w którym możliwe jest potencjalne zakwalifikowanie danego urządzenia technicznego zarazem jako urządzenie budowlane lub inne urządzenie (techniczne) związane z obiektem budowlanym, będące częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli, oraz jako samodzielna budowla. Uznano, że z orzecznictwa można wyprowadzić wniosek, że danemu urządzeniu należy wówczas przypisać jedynie status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia technicznego), a dopiero w razie wykluczenia takiej kwalifikacji – status samodzielnej budowli.

Analiza przepisów prawa jak również poglądów doktryny<sup>73</sup> i orzecznictwa<sup>74</sup> pozwala skonstatować, iż podatkowi od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (fundamenty i maszt) jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Konkludując zatem, w przypadku złożonego obiektu (tj. konglomeratu obiektów budowlanych i urządzeń) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlega obiekt jako całość, lecz jedynie te jego elementy, które wykazują cechy obiektów budowlanych (tj. budowli czy też budynków).

Zaprezentowane stanowisko ma szczególne znaczenie w przypadku budowli, gdyż zgodnie z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wysokość podatku dla budowli ustala się jako (co do zasady) 2% ich wartości początkowej. Opodatkowanie złożonych obiektów w całości jako budowla prowadziłyby do absurdalnych sytuacji –

<sup>72</sup> Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 3/09 (dostępne w bazie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego: [http://www.trybunal.gov.pl/OTK/otk\\_dpr.asp](http://www.trybunal.gov.pl/OTK/otk_dpr.asp), czerwiec 2015 r.).

<sup>73</sup> K. Aromiński, *Ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych*, „Nieruchomości” 2013, nr 4, s. 28 i n.

<sup>74</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 sierpnia 2010 r., I SA/Rz 340/10; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 listopada 2007 r., I SA/Sz 171/07 (niepubl.) oraz wyroki NSA: z dnia 2 grudnia 2011 r., II FSK 1658/10; z dnia 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08; z dnia 7 października 2009 r., II FSK 635/08; z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 1184/08; z dnia 5 stycznia 2010 r., II FSK 1101/08 – dostępne w CBOSA: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, czerwiec 2015 r.

podatkowi podlegałyby bowiem także te elementy konstrukcji, którym trudno przypisać cechy budowlane (a więc na przykład komputery, transformatory, turbiny itp.), a których wartość bardzo często znacząco przekracza wartość elementów budowlanych. W zasadzie zatem najistotniejsze koszty podatkowe generowane byłyby przez te elementy złożonego obiektu, które, gdyby nie części budowlane obiektu, z którymi są związane, nigdy nie zostałyby uznane jako podlegające podatkowi od nieruchomości.

## 6. Opodatkowanie garaży, miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym

Przyczyną kontrowersji dotyczących prawidłowej kwalifikacji „miejsca postojowego” jest odpowiednie przeznaczenie i wykorzystanie na cele mieszkaniowe, które określa jego „mieszkalny” bądź „użytkowy” charakter<sup>75</sup>. Dotychczas zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie funkcjonowały dwa odmienne poglądy.

Według pierwszego z nich za garaż lub miejsce postojowe należało uiścić podatek według stawek mieszkalnych, według zaś drugiego poglądu za tak określony przedmiot opodatkowania należało uiścić podatek według stawek dla budynków pozostałych.

U.p.o.l. nie definiuje pojęcia budynku mieszkalnego, choć posługuje się nim na potrzeby określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (art. 5 u.p.o.l.). W orzecznictwie sądowno-administracyjnym określa się zakres znaczeniowy pojęcia „budynek mieszkalny” poprzez odwołanie się do przepisów pr. bud., a także słownikowego znaczenia tego pojęcia.

W słowniku pojęć używanych w ustawie znajduje się jedynie określenie pojęcia „budynek”. Zgodnie z 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.

Klasyfikacja budynków dla celów podatku od nieruchomości, zwłaszcza ustalenia, jakie kryteria powinien spełniać budynek, aby mógł być uznany za budynek mieszkalny, były już przedmiotem uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>76</sup>.

W orzecznictwie utrwaliło się stanowisko, zgodnie z którym dane zawarte w ewidencji – na mocy art. 21 pr. geod. – muszą być brane pod uwagę przy rozstrzyganiu

---

<sup>75</sup> Zob. P. Borszowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 października 2011 r., II FSK 733/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3, s. 47 i n.

<sup>76</sup> Uchwała z dnia 30 sierpnia 1999 r., FPK 1/99 – ONSA 2000/1/8; uchwała z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPK 17/01 – ONSA 2002/4/143; uchwała z dnia 1 lipca 2002 r., FPK 3/02 – ONSA 2003/2/50; uchwała z dnia 27 kwietnia 2009 r., II FPS 1/09 – ONSAiWSA 2009/5/88; uchwała z 22 kwietnia 2002 r., FPK 17/01 oraz uchwała z 1 lipca 2002 r., FPK 2/02.

spraw podatkowych<sup>77</sup>. Aczkolwiek w doktrynie podnoszono, iż dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków stanowią dokument urzędowy w rozumieniu Ordynacji podatkowej, który nie wyklucza przeprowadzenia przeciwdowodu podważającego jego zapisy na podstawie art. 194 § 3 tej ustawy<sup>78</sup>. Według zatem poglądów doktryny za kryterium decydujące o zakwalifikowaniu danej nieruchomości do kategorii budynków mieszkalnych uznaje się faktyczne przeznaczenie danego budynku i jego wykorzystanie na cele mieszkalne.

Zgodnie z poglądem traktującym garaż jako budynek niemieszkalny uznawano, że skoro ustawodawca rozdzielił przedmiot opodatkowania, wskazując na sposób wykorzystania budynku lub jego części, to określeniu sposobu wykorzystania budynku lub jego części należy nadać juredyczne znaczenie<sup>79</sup>.

Ponadto podkreślano w orzecznictwie, że ponieważ analiza postanowień ustawy o własności lokali nie daje jednoznacznego wyniku wnioskowania, należy się odnieść – pomocniczo i posiłkowo – do innych uregulowań. Za taki akt prawny uznawano Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r.<sup>80</sup> Zgodnie z § 3 pkt 9 tego aktu przez mieszkanie rozumie się zespół pomieszczeń mieszkalnych i pomocniczych, mający odrębne wejście, wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, umożliwiającymi stały pobyt ludzi i prowadzenie samodzielnego gospodarstwa domowego, natomiast pomieszczeniem mieszkalnym są pokoje w mieszkaniu, a także sypialnie i pomieszczenia do dziennego pobytu ludzi w budynku zamieszkania zbiorowego (§ 9 pkt 10 tego aktu). Z kolei lokal użytkowy został zdefiniowany jako jedno pomieszczenie lub zespół pomieszczeń, wydzielone stałymi przegrodami budowlanymi, niebędące mieszkaniem, pomieszczeniem technicznym albo pomieszczeniem gospodarczym. Dookreślone zostało również pomieszczenie techniczne, poprzez wskazanie, że stanowi go pomieszczenie przeznaczone dla urządzeń służących do funkcjonowania i obsługi technicznej budynku

<sup>77</sup> W jednym z wyroków NSA z 29 czerwca 2006 r., II FSK 842/05 (niepubl.) sąd wyraził pogląd, iż w świetle art. 21 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne organy podatkowe ustalające wysokość zobowiązań w podatku od nieruchomości nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy wymiaru podatku niż dane zawarte w ewidencji gruntów. Zbliżony pogląd wynika z wyroku NSA z 7 lutego 2006 r., II FSK 1332/05 (niepubl.) oraz w wyroku WSA w Warszawie z 28 października 2004 r., III SA 3016/03 (niepubl.).

<sup>78</sup> L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, Nr 6, s. 24–26.

<sup>79</sup> Wyroki: WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., I SA/Sz 508/10; WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., I SA/Ol 131/11; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2011 r., I SA/Bd 456/11; WSA w Warszawie z dnia: 9 grudnia 2010 r., III SA/Wa 2114/10, 4 maja 2011 r., III SA/Wa 2192/10, 30 czerwca 2011 r., III SA/Wa 10/11, 14 lipca 2011 r., III SA/Wa 23/11, 5 sierpnia 2011 r., III SA/Wa 313/11, 13 września 2011 r., III SA/Wa 511/11; WSA w Białymstoku z dnia: 16 września 2009 r., I SA/Bk 328/09, 21 kwietnia 2011 r., I SA/Bk 80/11; WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2009 r., III SA/Po 768/09 – wszystkie wyroki dostępne w CBOSA.

<sup>80</sup> Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 2002 r. Nr 75, poz. 690).

oraz pomieszczenie gospodarcze, przez które należy rozumieć pomieszczenie znajdujące się poza mieszkaniem lub lokalem użytkowym, służące do przechowywania przedmiotów lub produktów żywnościowych użytkowników budynku, materiałów lub sprzętu związanego z obsługą budynku, a także opału lub odpadów stałych (§ 9 pkt 12 i 13). Garaż należało zatem zaliczyć, zgodnie z prezentowanym poglądem, do pojęcia lokalu użytkowego<sup>81</sup>. Również w doktrynie wskazywano na garaże jako przykład „budynków pozostałych”, czyli budynków niemieszkalnych<sup>82</sup>.

Zgodnie natomiast z drugim poglądem<sup>83</sup>, według którego garaż należy opodatkować wedle stawek mieszkalnych, stwierdza się, iż przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi więc o „pozostałych” budynkach lub ich częściach, nie stanowi natomiast o „częściach mieszkalnych” budynków „pozostałych”. Zatem ustawodawca, dokonując podziału na budynki czy lokale mieszkalne albo niemieszkalne, w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (art. 21 ust. 1) nie ingeruje w sam podział przedmiotu opodatkowania dokonany w ustawie podatkowej.

W jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny<sup>84</sup> podkreśla, iż z treści art. 3 ust. 5 u.p.o.l. wynika, że jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Zdaniem Sądu przepis ten statuuje jedynie, na kim ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność, nie normuje natomiast przedmiotu opodatkowania tym podatkiem, który określony jest w cytowanym powyżej art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Regulacja prawna art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie determinuje więc (spornej w sprawie) stawki podatkowej. Konkludując, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż „w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. ustawodawca przewidział preferencyjną stawkę podatkową w stosunku do podatników posiadających majątek służący (przeznaczony) do celów mieszkalnych w przeciwieństwie do osób, które – na przykład – zajmują określone budynki na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie można w tym kontekście nie zauważyć, że wykorzysta-

<sup>81</sup> Potwierdzenie takiego stanowiska można ponadto odnaleźć w następujących wyrokach: wyrok WSA w Warszawie z 9 grudnia 2010 r., III SA/Wa 2114/10; wyrok WSA w Białymstoku z 16 grudnia 2009 r., I SA/Bk 328/09; wyrok WSA w Poznaniu z 9 grudnia 2009 r., III SA/Po 768/09; WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., I SA/OI 131/11.

<sup>82</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz 2000 r., Komentarz do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Kraków 2000 r.

<sup>83</sup> Takie stanowisko zaprezentowano m.in. w wyrokach NSA z dnia 12 października 2011 r., II FSK 733/10 i II FSK 335/11; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2009 r., I SA/Bd 346/09 i WSA w Warszawie z dnia 2 września 2011 r., III SA/Wa 795/11.

<sup>84</sup> Podobnie stanowisko: wyrok WSA z dnia 28 lipca 2009 r., I SA/Bd 346/09, CBOSA: [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), czerwiec 2015 r.

wanie garażu jako części budynku mieszkalnego wiąże się z mieszkaniową funkcją budynku i znajdujących się w nim lokali mieszkalnych w ten sposób, że pomaga zaspokoić potrzeby mieszkaniowe osób, które w budynku tym realizują swoje cele i potrzeby mieszkaniowe (przechowywane w garażu pojazdy mogą służyć dojazdowi do miejsca zamieszkania, dostarczaniu do niego przedmiotów niezbędnych do aktywności życiowej mieszkańców itp.). Zastosowanie do garaży jako części budynków mieszkalnych «preferencyjnej» stawki podatkowej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit a u.p.o.l. również i z punktu widzenia wykładni celowościowej, z uwagi na znaczący – funkcjonalny związek z mieszkaniowym charakterem budynku, jest dostatecznie uzasadnione”.

Kontrowersje w zakresie opodatkowania garaży pogłębiły się po uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 lutego 2012 r.<sup>85</sup> Sąd rozstrzygnął bowiem, że garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki dla budynków pozostałych. W praktyce uchwała oznaczała, że właściciele, którzy mieli jeden akt notarialny na mieszkanie i drugi na miejsce postojowe, będą zobligowani zapłacić wysoki podatek od garażu. Jeśli natomiast mieszkanie i garaż były ujęte w jednym akcie notarialnym, to płacili od całości według niskiej stawki – mieszkalnej. Uchwała NSA w ogóle nie odnosiła się do domów i np. przyległych do nich garaży.

Naczelny Sąd Administracyjny w komentowanej uchwale stwierdził, że garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej dla budynków pozostałych. Zdaniem Sądu sprzedaż oddzielnie lokalu mieszkalnego oraz lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość – garażu podlega opodatkowaniu zróżnicowanymi stawkami – preferencyjną dla lokalu mieszkalnego oraz podstawową dla garażu stanowiącego odrębny przedmiot własności. Stanowisko takie prezentowane było wielokrotnie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>86</sup>.

Za przyjęciem stanowiska, że garaż (lokal) stanowiący odrębną własność podlega innemu (wyższemu) opodatkowaniu niż garaż będący przynależnością lokalu mieszkalnego, przemawiają także względy wykładni celowościowej. W praktyce zdarza się, że właścicielami lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość w postaci garażu są osoby fizyczne, które nie są właścicielami samodzielnych lokali mieszkalnych znajdujących się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym. W takiej sytuacji brak jest uzasadnienia,

<sup>85</sup> Uchwała NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, CBOSA, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), maj 2015.

<sup>86</sup> Wyroki NSA: z dnia 17 czerwca 2010 r., I FSK 967/09; z dnia 23 marca 2010 r., I FSK 299/09; z dnia 11 maja 2010 r., I FSK 724/09; z dnia 8 stycznia 2009 r., I FSK 1798/07; z dnia 22 czerwca 2005 r., FSK 2480/04; z dnia 29 października 2010 r., I FSK 1813/09; z dnia 2 grudnia 2011 r., I FSK 253/11 – wszystkie wyroki dostępne w CBOS na stronie [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); maj 2015.

aby podatek od nieruchomości w stawce przewidzianej dla budynków mieszkalnych był uiszczany przez osoby będące wyłącznie właścicielami samego garażu, który nie pełni funkcji mieszkalnej.

Podatek od nieruchomości zalicza się do podatków o charakterze majątkowym. W polskiej regulacji opodatkowania posiadanego majątku wysokość stawek dla budynków lub ich części zróżnicowano w zależności od sposobu ich wykorzystania. Generalnie, w polskim systemie prawa podatkowego preferencje przyznano budownictwu mieszkaniowemu i zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli. W wielu ustawach podatkowych znalazło to swój normatywny wyraz, np. wygaszane ulgi na zakup mieszkań oraz zwolnienie dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości pod warunkiem wydatkowania dochodu na cele mieszkaniowe – w podatku dochodowym od osób fizycznych; obniżona stawka podatku VAT w budownictwie mieszkaniowym (realizacja programu budownictwa społecznego); ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn.

W podatku od nieruchomości realizacja tej preferencji wyraża się tym, że domy i lokale mieszkalne opodatkowane są według stawek najniższych. W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. ustawodawca przewidział niższą stawkę podatkową dla podatników posiadających majątek przeznaczony do celów mieszkalnych w stosunku do osób, które przykładowo zajmują budynki na prowadzenie działalności gospodarczej i podlegają w myśl art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. opodatkowaniu według stawek najwyższych. Zastosowanie do garaży stanowiących odrębny przedmiot opodatkowania (odrębna własność lokali) jako części budynków mieszkalnych preferencyjnej stawki podatkowej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. stanowiłoby wyłom w stosowaniu najniższej stawki podatkowej dla lokali ściśle spełniających kryterium lokali mieszkalnych.

Przy opodatkowaniu garaży różnymi stawkami, w zależności od ich formy prawnej, podnoszony jest zarzut naruszenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP). Jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 4 listopada 2011 r.<sup>87</sup>, nieuzasadnione (niesprawiedliwe) jest, aby właściciel domu o powierzchni 300 m<sup>2</sup> płacił niższą stawkę za znajdujący się w bryle domu jednorodzinnego garaż niż właściciel lokalu mieszkalnego np. o powierzchni 40 m<sup>2</sup>, który jest jednocześnie właścicielem garażu stanowiącego odrębną własność lokalową w budynku mieszkalnym wielorodzinnym.

W Polsce nie obowiązuje jednak system podatku od nieruchomości, który w przypadku opodatkowania budynków lub ich części uzależnia wysokość podatku od ich wartości. W związku z tym, pomimo że podatek od nieruchomości zalicza się do grupy podatków od posiadania majątku, to jego wysokość nie jest uzależniona, w omawianym

---

<sup>87</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2011 r., III SA/Wa 509/11, CBOSA, [www.orzeczenia.gov.pl](http://www.orzeczenia.gov.pl); maj 2015

przypadku, bezpośrednio od jego wartości, a od wykorzystywania go na określone cele (mieszkalne, do działalności gospodarczej, pozostałe). W związku z powyższym, Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził, aby różnicowanie stawek podatku od garaży w zależności od tego, czy są one lokalem stanowiącym odrębną własność, a w konsekwencji odrębny przedmiot opodatkowania, czy stanowią jedynie przynależność lokalu mieszkalnego, stanowiło naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP. Od razu pojawiły się głosy, że taka interpretacja jest niesprawiedliwa i powoduje, że właściciel np. 200-metrowego domu jednorodzinnego, którego garaż „znajduje się w bryle domu”, płaci niższą stawkę za garaż niż właściciel lokalu mieszkalnego np. o powierzchni 40 m<sup>2</sup>, który jest jednocześnie właścicielem garażu stanowiącego odrębną własność lokalową w budynku mieszkalnym wielorodzinnym.

Miejsce postojowe/garażowe/parkingowe sprzedawane wraz z lokalem mieszkalnym może stanowić:

- 1) pomieszczenie przynależne do tego lokalu lub
- 2) część odrębnej nieruchomości, lub
- 3) część nieruchomości wspólnej oddanej jednak do wyłącznego użytkowania jednemu z właścicieli (podział części wspólnej – umowa *quoad usum*).

Jak się wydaje, miejsca postojowego/garażowego/parkingowego w garażu podziemnym wielostanowiskowym, stanowiącym odrębną nieruchomość, nie można uznać za pomieszczenie przynależne, a co za tym idzie, nie jest możliwe finansowanie kredytem w ramach programu Mieszkanie dla młodych zakupu lokalu mieszkalnego wraz z miejscem postojowym. Potwierdzeniem tego stanowiska jest postanowienie Sądu Najwyższego – Izba Cywilna<sup>88</sup>, zgodnie z którym miejsce postojowe w garażu wielostanowiskowym należące do właściciela lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość nie jest pomieszczeniem przynależnym do tego lokalu w rozumieniu art. 2 ust. 4 ustawy o własności lokali<sup>89</sup>. W praktyce rynkowej miejsce postojowe/garażowe/parkingowe stanowi najczęściej część garażu wielostanowiskowego zlokalizowanego np. w podziemiach budynku mieszkalnego wielorodzinnego. Garaż taki może stanowić przedmiot odrębnej własności/współwłasności, jeśli spełnia określone powyżej przesłanki samodzielności. W takim przypadku garaż wielostanowiskowy będzie lokalem użytkowym, którego utrzymanie spoczywać będzie na jego współwłaścicielach. Trudno także uznać miejsce parkingowe czy postojowe za przynależność nieruchomości. Zgodnie bowiem z art. 51 § 1 k.c. przynależnościami są rzeczy ruchome potrzebne do korzystania z innej rzeczy (rzeczy głównej) zgodnie z jej przeznaczeniem, jeżeli pozostają z nią w faktycznym związku odpowiadającym temu celowi. Przytoczona definicja wy-

<sup>88</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z dnia 5 października 2007 r., I CSK 229/2007.

<sup>89</sup> Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.).

klucza możliwość uznania miejsca postojowego/garażowego/parkingowego za przynależność. Jak się wydaje, miejsce postojowe/garażowe/parkingowe, poza wyjątkiem omówionym w dalszej części wyjaśnień, nie jest także częścią nieruchomości wspólnej. Zgodnie bowiem z art. 3 ust. 2 u.w.l. nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

W przypadku, gdy wraz z lokalem mieszkalnym nie jest sprzedawane wyodrębnione miejsce postojowe/garażowe/parkingowe, lecz prawo do korzystania z takiego miejsca, znajdującego się na gruncie stanowiącym część nieruchomości wspólnej, wydaje się, że opłata za takie prawo powinna być wyłączona z ceny zakupu lokalu mieszkalnego i tym samym w świetle obowiązujących przepisów ustawy o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi nie może być objęta kredytem mieszkaniowym udzielanym w ramach tej ustawy. W istocie bowiem transakcja nie obejmuje zakupu mieszkania wraz z pomieszczeniami przynależnymi i udziałem w części nieruchomości wspólnej, lecz prawo do wyłącznego użytkowania części powierzchni, które powinno być odrębnie wycenione, a także być przedmiotem odrębnych czynności obrotu. Należy przy tym podkreślić, że prawo takie może być uchylone przez wspólnotę mieszkaniową na podstawie odrębnych przepisów lub też może nastąpić rezygnacja z tego prawa przy obrocie prawem własności lokalu mieszkalnego.

Podkreślić należy także, że ani przepisy ustawy o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (ustawa z dnia 27 września 2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi określa warunki udzielenia finansowego wsparcia w związku z nabyciem nowo wybudowanego mieszkania od osoby, która wybudowała mieszkanie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i zaciągnięciem na ten cel kredytu w instytucji kredytującej), ani też cel, którego realizacja jest określona w tej ustawie, nie dają podstaw do rozstrzygania kwestii, do których mają zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego i przepisy ustawy o własności lokali.

Podobne zasady dotyczą również innych pomieszczeń sprzedawanych wraz z lokalem, na przykład komórek lokatorskich.

W przygotowanym projekcie ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>90</sup> przede wszystkim proponuje się znieść solidarną odpowiedzialność za podatek od nieruchomości w przypadku współwłasności w częściach ułamkowych garażu stanowiącego odrębny przedmiot własności. Chodzi tu o wyodrębnione prawnie garaże wielostanowiskowe w budownictwie wielomieszkaniowym. Obecnie w przypadku gdy w hali garażowej jest kilkadziesiąt miejsc postojowych,

---

<sup>90</sup> Projekt ustawy z dnia 4 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw; szerzej: L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 17 i n.

a więc co za tym idzie kilkudziesięciu właścicieli, to każdy z nich odpowiada za podatek od nieruchomości całej hali i do takiej odpowiedzialności może zostać pociągnięty. Oznacza to, że każdy ze współwłaścicieli jest zobowiązany do zapłaty podatku od całej nieruchomości (a nie według swojego udziału), a zapłacenie podatku przez któregośkolwiek ze współwłaścicieli zwalnia z tego obowiązku pozostałych. W uzasadnieniu do omawianego projektu czytamy: „W praktyce stosowanie zasad odpowiedzialności solidarnej w każdym przypadku powoduje wiele konfliktów między podatnikami a organami podatkowymi, gdyż podatnicy nie akceptują zasady odpowiedzialności solidarnej. Sytuacją, która budzi najwięcej kontrowersji, jest stosowanie zasad odpowiedzialności solidarnej w przypadku, gdy istnieje współwłasność wielu podmiotów niepowiązanych między sobą żadnymi relacjami pokrewieństwa lub relacjami prawnymi”. W związku z powyższym proponuje się, żeby w przypadku gdy wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną ciążył na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności. Powyższa zmiana jest krokiem w dobrym kierunku.

Druga zmiana dotyczy wyraźnego wyłączenia możliwości opodatkowania garaży stawką podatku jak dla budynków mieszkalnych, czyli stawką niższą niż dla tzw. budynków pozostałych. W przypadku gdy garaż stanowi zupełnie oddzielny budynek, nie ma żadnych wątpliwości co do jego kwalifikacji. Jeżeli jest związany z prowadzoną przez przedsiębiorcę działalnością, to należy go opodatkować stawką przewidzianą dla takiej działalności. Jeżeli garaż do takiej działalności nie jest wykorzystywany, to opodatkujemy go stawką właściwą dla pozostałych budynków lub ich części.

Co innego, gdy garaż znajduje się w bryle budynku i jest częścią budynku mieszkalnego. Pod rządami obecnie obowiązujących przepisów pojawiło się w tej kwestii wiele wątpliwości, które próbowały rozstrzygać sądy. Według jednej z opinii garaż znajdujący się w budynku mieszkalnym należy zaliczać w całości do pomieszczeń znajdujących się w bryle budynku, związanych z funkcją zamieszkiwania i jako taki, jeżeli nie jest wykorzystywany w działalności gospodarczej, powinien być opodatkowany stawką podatku przewidzianą dla budynków lub ich części mieszkalnych (maksymalnie 0,74 zł). Jest to więc najniższa z możliwych stawek podatku od nieruchomości, nie dziwi więc, że właścicielom takich garaży zależy, aby móc właśnie taką stawkę stosować. Według innego poglądu garaż jako odrębna nieruchomość (kondygnacja budynku mieszkalnego) wykorzystywany jest do innych celów niż mieszkalne. Nie może zatem podlegać opodatkowaniu stawką przewidzianą dla budynków mieszkalnych, lecz stawką przewidzianą dla budynków pozostałych.

Zapowiadane zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przyjęto z dużym zadowoleniem i sądzono, że nastąpi ujednolicenie stawek podatku dla garaży, tzn.

spodziewano się, że te, które nie są związane z działalnością gospodarczą, a znajdują się w bryłach budynków mieszkalnych, zostaną objęte stawkami niższymi – jak dla budynków mieszkalnych (0,74 zł). Tymczasem Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji odpowiedzialne za ten projekt postanowiło zrównać stawki, ale w górę. Proponuje się bowiem wyłączyć garaże z możliwości objęcia ich stawką dla budynków mieszkalnych. To zaś oznacza, że wszystkie garaże niezajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, znajdujące się czy to w bryle budynku jednorodzinnego, wielorodzinnego czy też wolno stojące będą objęte jedną stawką, tj. właściwą dla budynków pozostałych. Dla wielu właścicieli garaży będzie to ogromna różnica, gdyż za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej mogą zapłacić zamiast 0,74 zł prawie dziesięć razy więcej, tj. 7,73 zł. W przypadku garażu o powierzchni 40 m<sup>2</sup> będzie to kwota 309,20 zł zamiast 29,60 zł.

Obecnie projekt ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw został przekazany do uzgodnień<sup>91</sup>.

## **7. Opodatkowanie gruntów pod jeziorami i zbiornikami retencyjnymi zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej**

Zgodnie z art. 2 ust. 3 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty pod wodami płynącymi i kanałami żeglownymi. Dalsza część tego przepisu stanowi jednak, iż wyłączenie nie dotyczy jezior oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych. A zatem grunty pod jeziorami przepływowymi, stanowiącymi wody płynące, nie będą wyłączone od opodatkowania. Skoro tak, to w następnej kolejności należy rozważyć, czy grunty te stanowią własność Skarbu Państwa (jest to zasadą) i czy korzystają ze zwolnienia od podatku. W innym przypadku należy je opodatkować według stawki, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, liczonej od 1 ha powierzchni.

Ustawodawca na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, posługując się pojęciem „jeziora” oraz „gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne” nie definiuje tych terminów ani nie odsyła do innego aktu, w którym taka definicja mogłaby się znaleźć. W ewidencji gruntów i budynków grunty pod takimi zbiornikami wodnymi również nie posiadają szczególnego oznaczenia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 28 stycznia 2009 r.<sup>92</sup> wyraził pogląd, z którym skład orzekający w pełni się zgadza, że powyższe okoliczności uzasadniają przyjęcie potocznego znaczenia pojęcia

---

<sup>91</sup> Projekt ustawy z dnia 4 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

<sup>92</sup> Wyrok WSA z dnia 28 stycznia 2009 r., I SA/Bk 571/08.

„jeziora”, albowiem w procesie wykładni podstawową dyrektywą jest dyrektywa domniemania języka potocznego<sup>93</sup>. Słownik języka polskiego przez jezioro nakazuje rozumieć „naturalne zagłębienie ładu tworzące zbiornik wodny, nie mające połączenia z morzem”<sup>94</sup>. **Istotne jest więc kryterium sposobu powstania misy zbiornika wodnego. Jeżeli powstała ona w sposób naturalny, to mamy do czynienia z jeziorem. Jeżeli natomiast jest ona wytworem działalności człowieka, w tym poprzez wydobywanie kamienia, soli, żwiru, węgla itp., to mamy do czynienia ze zbiornikiem sztucznym. Z tej kategorii jedynie zbiorniki zaporowe i elektrownie wodnych korzystają z opodatkowania wg stawki, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.o.l.**<sup>95</sup>

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie odsyła wprawdzie do regulacji Prawa wodnego, zatem wypada podkreślić, że ustawa Prawo wodne<sup>96</sup> również nie zawiera normatywnej definicji terminu „jezioro”. Niemniej art. 5 ust. 3 Prawa wodnego stanowi, iż śródlądowe wody powierzchniowe dzieli się na płynące i stojące, a w tej drugiej grupie mieszczą się jeziora i inne naturalne zbiorniki wodne niezwiązane z ciekami naturalnymi. Stąd wniosek, że **jezioro stanowi zbiornik o charakterze naturalnym**<sup>97</sup>.

Ponieważ ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje również terminu „zbiornik wodny retencyjny”, słuszne wydaje się i w tym przypadku przytoczenie definicji zgodnej z *Uniwersalnym Słownikiem Języka Polskiego*<sup>98</sup>, że **zbiornikiem retencyjnym jest „sztuczne jezioro utworzone przez spiętrzenie wód rzeki, potoku za pomocą zapory, wykorzystywane do celów energetycznych, żeglugowych, przeciwpowodziowych, melioracyjnych, rekreacyjnych”**. Natomiast zgodnie z definicją z *Encyklopedii PWN*, zbiornik retencyjny to „zbiornik **wód naturalnych** utworzony w wyniku przegrodzenia cieku wodnego, budowla piętrząca, ma na celu przyjmowanie wody w wypadku jej nadmiaru (zabezpieczenie przed powodzią) i oddawanie w okresie suszy (nawadnianie pól)”. Tymczasem pod hasłem zbiornik retencyjny w opinii ekspertów Instytutu Inżynierii Środowiska i Gospodarki wodnej<sup>99</sup> znajduje się zupełnie inna definicja: „zbiornik retencyjny, **zbiornik wodny, który powstaje w wyniku przegrodzenia rzeki zaporą**, przyjmuje wodę, zapobiegając powodzi, i oddaje w okresie suszy; zmagazynowaną wodę często wy-

<sup>93</sup> zob. też wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 grudnia 2009 r., III SA/Po 765/09, Lex nr 550175.

<sup>94</sup> M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, tom I, Warszawa 1978, s. 842.

<sup>95</sup> R. Dowgier i B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, Nr 4.

<sup>96</sup> Ustawa z dnia 18 lipca 2007 r. – Prawo wodne, Dz. U. z 2012 r., poz. 145.

<sup>97</sup> R. Dowgier, M. Popławski, *Opodatkowanie gruntów pod wodami*, „Finanse Komunalne” 2006, Nr 9, s. 23.

<sup>98</sup> S. Dubisz (red.), *Uniwersalny Słownik Języka Polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, tom 4, s. 932.

<sup>99</sup> W. Chmielowski, Instytut Inżynierii Środowiska i Gospodarki Wodnej, wykład 12 <http://chmielowski.eu/POLITECHNIKA/Dydaktyka/GOSPODARKA/GWdlS/W12.pdf>

korzysta się w elektrowniach wodnych”<sup>100</sup>. We wszystkich jednakże definicjach słownikowych wskazuje się bezspornie, że zbiornik wodny retencyjny **powstaje w wyniku przegrodzenia cieków wodnych (przegrodzenia zaporą itp.) i oczywiście zawsze dotyczy to wód naturalnych**. Z definicji słownikowych, a także encyklopedycznych wynika bezspornie, że zbiornik retencyjny musi być utworzony w wyniku celowego, zamierzonego działania człowieka, poprzez jego oddziaływanie na środowisko (wody naturalne).

**Na potrzeby podatku od nieruchomości istotne jest wyjaśnienie pojęcia grunty zajęte na zbiornik wodny retencyjny” opartego nie na technicznym (geologiczno-hydrologicznym) ich znaczeniu, ale na podstawie wykładni językowej.** Pogląd taki wyraził m.in. NSA w wyroku z dnia 12 lutego 2010 r.<sup>101</sup> Tym samym niezwykle istotne dla przyjęcia właściwego stanowiska, które organy podatkowe powinny wyrazić w decyzjach podatkowych wydawanych w sprawie opodatkowania Spółki podatkiem od nieruchomości, jest prawidłowe posługiwanie się regułami wykładni, w tym wykładni językowej, która oczywiście nie może być jedyną metodą wykładni przepisów prawa podatkowego, ale nie może być też zupełnie pomijana, prowadząc do niedopuszczalnej dowolności interpretacyjnej. Jest to tym bardziej istotne, że w postępowaniu sądowo-administracyjnym zarówno Wojewódzkie Sądy Administracyjne, jak i Naczelny Sąd Administracyjny wielokrotnie podkreślały znaczenie oraz zasady stosowania wykładni językowej w procesie wykładni prawa podatkowego<sup>102</sup>.

Zarówno WSA, jak i NSA w wielu orzeczeniach wskazują na ograniczone, zupełnie wyjątkowe sytuacje, w których dopuszczalne jest stosowanie wykładni pozajęzykowej, dla ustalania sensu przepisu podatkowo prawnego. Przemawia za tym charakter prawa podatkowego, a także konieczność, wynikająca z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa, przestrzegania szeroko rozumianej podatkowej zasady pewności opodatkowania. Podatnik, podporządkowując swoje zachowanie dyspozycji normy podatkowoprawnej, nie może być postawiony w sytuacji niepewności, czy jego zachowanie będzie lub nie skutkowało poniesieniem w przyszłości ciężaru podatkowego, albo w jakiej wysokości ten ciężar będzie ostatecznie ustalony lub określony przez organ podatkowy. Zasada pewności opodatkowania nie może być rozumiana tak, że w przypadku niebudzących wątpliwości na poziomie językowym przepisów prawnych, lecz stawiających w związku z tym podatnika w niekorzystnej z jego punktu widzenia

<sup>100</sup> Internetowa Encyklopedia PWN – <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4000790/zbiornik-retencyjny.html>; maj 2015 r.

<sup>101</sup> Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2010 r., II FSK 521/09.

<sup>102</sup> Zob. też w odniesieniu do stosowania prawa przez gminne organy podatkowe, W. Miemiec, *Stosowanie prawa podatkowego przez gminne organy podatkowe: wybrane zagadnienia*, [w:] N. V. Sil’chenko (red.), *Problemy pravotvorčestva i pravoprimeneniâ v gosudarstvah Central’noj i Vostočnoj Evropy: sbornik naučnyh statej*, Ckoperspektiva, Minsk 2012, s. 134-138.

sytuacji, podatnik odwołuje się do wykładni pozajęzykowej. Zasada pewności opodatkowania i wynikająca z niej konieczność zupełnie wyjątkowego stosowania wykładni pozajęzykowej nie zależy bowiem od tego, czy przeprowadzenie wykładni językowej prowadzi do korzystnych, czy niekorzystnych konsekwencji dla podatnika. **Uprawnione jest wręcz twierdzenie, że w polskim sądownictwie administracyjnym przyjęto jako regułę bezwzględny zakaz stosowania wykładni pozajęzykowej w prawie podatkowym w odniesieniu do wszystkich przepisów, których sens można ustalić jednoznacznie przy zastosowaniu reguł językowych.**

Wspólną cechą reguł wykładni językowej jest odwoływanie się do **językowego kontekstu normy**, a więc języka, w którym sformułowany jest przepis prawny, jego różnych **odmian** (np. języka potocznego, prawnego czy specjalnego), do właściwych dla danego języka **reguł znaczeniowych** (semantycznych), reguł składni (syntaktycznych), a wreszcie do **reguł użycia wyrażeń** danego języka (pragmatycznych). Ponadto należy pamiętać, iż istota wykładni językowej sprowadza się także do **ustalenia znaczeń przypisywanych poszczególnym terminom lub odróżniania znaczeń różnych terminów**. Posługując się wykładnią językową, należy odróżnić język prawny, w którym sformułowane są teksty prawne, a który stanowi formę przejściową między językami naturalnymi i sztucznymi, od języków prawniczych – języka nauki prawa, języka praktyki prawniczej i wreszcie potocznego języka prawniczego. Niewątpliwie początkiem wykładni jest zawsze język, za pomocą którego sformulowano teksty prawne. Tym samym użyty przez ustawodawcę zwrot „zajęty na...” należy w pierwszej kolejności zestawić z językiem prawnym, tj. odwołać się do rozumienia tego zwrotu przez ustawodawcę w kontekstach innych norm. I tak ilekroć ustawodawca używa np. zwrotu „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej”, to w języku prawnym oznacza to zajęcie dokonane przez podatnika, którego głównym bądź co najmniej przeważającym celem było wykorzystywanie do prowadzonej działalności gospodarczej (nawet jeśli ostatecznie ten cel nie został w pełni zrealizowany). Aby mówić o jakimkolwiek zajęciu, musi być ono dokonane przez kogoś, a zatem ustawa wiąże określony skutek podatkowy z zajęciem przez kogoś gruntu na realizację określonego celu. Dla przykładu można tu wskazać na tezę wyroku WSA w Szczecinie<sup>103</sup>, wydanego wprawdzie w odniesieniu do wyroisk górniczych, lecz wskazującego na istotę pojęcia związane (a tym samym zajęte) z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>104</sup>.

<sup>103</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 czerwca 2013 r., I SA/Sz 123/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; maj 2015 r.

<sup>104</sup> Na temat kontrowersji wokół terminu „związane” w kontekście działalności gospodarczej zob. P. Borzowski, K. Stelmaszczyk, *Glosa do wyroku NSA z 22 stycznia 2014 r., II FSK 130/12*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 6, s. 73 i n.

Zgodnie z powołanym wyrokiem, skoro działalność z zakresu rekultywacji i zagospodarowania wyeksploatowanych gruntów jest konieczną częścią składową zarobkowej działalności wydobywczej, to nie sposób racjonalnie przyjmować, że grunty mające podlegać lub podlegające aktualnie czynnościom rekultywacyjnym nie są związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. Z tych samych względów nie sposób uznać, że poddawane rekultywacji wyrobiska nie są gruntami zajętymi na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.o.l. i tym samym przestają podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z chwilą zakończenia wydobywania kruszywa.

Nie ma znaczenia, czy obok celu głównego podatnik, który zajął grunt na prowadzenie działalności gospodarczej, realizuje jeszcze inne cele. Organ stosujący prawo podatkowe, w procesie wykładni jest związany znaczeniem nadawanym poszczególnym zwrotom w języku prawnym, a zatem dokonując wykładni zwrotu „zajętych na zbiorniki wodne retencyjne”, zobligowany jest nie tylko do ustalenia znaczenia zwrotu „zbiornik wodny retencyjny”, ale także w ramach języka prawnego zwrotu „zajęty na”. Sens tego zwrotu z uwagi na znaczenia nadawane mu w kontekstach innych norm wskazuje niewątpliwie na konieczność zajęcia przez podatnika zbiornika wodnego retencyjnego, przy czym głównym (lub co najmniej przeważającym) celem takiego zajęcia musi być wykorzystywanie zbiornika do celów retencji.

Prawodawca poprzez słowa określa co zamierza osiągnąć, a wykładnia językowa określa granice interpretacji prawa w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Wykładnia językowa prawa podatkowego powinna ponadto, oprócz ogólnych reguł dotyczących wykładni, kierować się także jego specyfiką. Stopień związania słowami ustawy podatkowej podmiotu dokonującego wykładni jest bez wątpienia znacznie większy aniżeli w przypadku prawa cywilnego, które określa jedynie pewne ramy regulacji prawnej (z zasady nie zawsze wyraźnie zarysowane), pozostawiając jej dopełnienie praktyce stosowania prawa. Możliwość dopełnienia materii ustawowej w prawie podatkowym jest natomiast niesłychanie ograniczona. Wskazuje na to dość jednoznacznie orzecznictwo NSA, na tle różnych stanów faktycznych, w ramach którego sformułowano dość wyraźny zakaz wykładni rozszerzającej w prawie podatkowym. Odejście od tego zakazu musi być uzasadnione przede wszystkim niemożnością skonstruowania normy prawnej opartej na wykładni językowej (lub wystąpienie w wyniku jej przeprowadzenia znaczeń absurdalnych).

Jak wskazał w wyroku z dnia 8 kwietnia 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny (I FSK 659/10), nakładanie podatków należy do tak zwanej wyłączności ustawowej. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podat-

ków następuje w drodze ustawy. Powyższa norma konstytucyjna nie oznacza tylko obowiązku uregulowania tych kwestii w ustawie. Zgodnie bowiem z zasadą określoności powyższe elementy powinny być w akcie rangi ustawowej w sposób bardzo precyzyjny, przejrzysty i jasny uregulowane. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna ingerująca w prawa i wolności obywatelskie musi spełniać wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji<sup>105</sup>. Adresat normy prawnej musi bowiem wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować<sup>106</sup>. Nakaz określoności jest szczególnie istotny w prawie daninowym<sup>107</sup>. Analizując pod tym kątem sporne regulacje prawne, dotyczące przedmiotu opodatkowania lub stawek właściwych dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy mieć na względzie zasadę określoności przy nakładaniu daniny publicznoprawnej (art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP). Podatnik, zwłaszcza przy mechanizmie samoobliczania podatku, nie powinien mieć żadnych wątpliwości w zakresie tego, które czynności są przedmiotem podatku od nieruchomości i jaką stawkę podatku ma zastosować.

Przepisów art. 2 ust. 3 pkt 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie można interpretować w taki sposób, że treść pojęcia zbiornik wodny retencyjny, niebudząca żadnych wątpliwości na poziomie analizy słownikowej: **„sztuczne jezioro utworzone przez spiętrzenie wód rzeki, potoku za pomocą zapory, wykorzystywane do celów żeglugowych, energetycznych, przeciwpowodziowych, melioracyjnych, rekreacyjnych”**, powinna być uzupełniona poprzez pojęcia techniczne, specjalistyczne, proponowane przez ekspertów, których poglądy nie są zresztą jednolite. Na tle takiego brzmienia przepisu, tj. „zajęte na zbiornik wodny retencyjny”, traktowanie jako zbiornik wodny retencyjny naturalnych terenów wodonośnych nie da się uzasadnić żadnymi regułami wykładni językowej. **Skoro zaś wyniki wykładni gramatycznej są jednoznaczne, niedopuszczalne jest sięganie do pozostałych rodzajów wykładni**<sup>108</sup>.

Należy zauważyć, że nawet wówczas, gdy NSA dopuszcza możliwość stosowania wykładni pozajęzykowej w prawie podatkowym, ma to charakter zupełnie wyjątkowy. Takie stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 22

<sup>105</sup> Takie stanowisko wyraził też Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, nr 1, poz. 13.

<sup>106</sup> Podobnie stanowisko w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998, nr 6, poz. 99.

<sup>107</sup> Podobnie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6; z głosem aprobowującym R. Mastalski, „Państwo i Prawo” 1994, nr 7–8, s. 136.

<sup>108</sup> Powołany już wyrok NSA I FSK 659/10 – w innym stanie faktycznym, lecz z identycznymi konkluzjami.

czerwca 2011 r.<sup>109</sup> NSA zaakceptował to, że na gruncie prawa podatkowego przyjmuje się przede wszystkim dyrektywę prymatu wykładni językowej. Stoi za tym, jak stwierdził NSA, ochrona podatnika, tak aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu do tego, że nałożone na niego przez ustawodawcę ciężary i świadczenia publiczne nie zostaną ukształtowane na jego niekorzyść na podstawie funkcjonalnych czy celowościowych dyrektyw interpretacji prawa. W świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), oraz zasady, zgodnie z którą obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest ograniczony nakazem absolutnej wyłączności ustawy (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), nie jest dopuszczalne wymaganie od podatnika ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, które nie wynikają wprost z wypowiedzi ustawodawcy, lecz zostały ukształtowane przez organy stosujące prawo na skutek metod wykładni pozajęzykowej. **Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy określające ciężary lub świadczenia publiczne były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa. Użycie pozajęzykowych metod wykładni jest co do zasady wykluczone wówczas, gdyby w wyniku ich zastosowania miało dojść do odstąpienia od jednoznacznego brzmienia przepisu prawa.** Natomiast dopiero brak jasnej wypowiedzi ustawodawcy upoważnia przeprowadzenia wykładni pozajęzykowej, zwłaszcza w sytuacji, gdy wynik wykładni literalnej budzi zastrzeżenia konstytucyjne. Wykładnia językowa nie może bowiem prowadzić do rezultatu naruszającego w sposób rażący normy Konstytucji RP, a także prowadzić do wypaczenia *ratio legis* interpretowanej instytucji prawnej (por. m.in. uchwała SN z dnia 22 marca 2007 r.<sup>110</sup>; postanowienie SN z dnia 29 września 2004 r.<sup>111</sup>; uchwała NSA z dnia 17 grudnia 2007 r.<sup>112</sup>). Mając na uwadze powyższą uchwałę, należy jednoznacznie stwierdzić, że podstawową powinnością organu podatkowego odwołującego się do wykładni pozajęzykowej jest wskazanie racji, dla których odchodzi od wykładni językowej przepisu prawa podatkowego. Przy czym przyczyny zastosowania wykładni pozajęzykowej nie mogą być nieistotne, a odwoływanie się do ekspertyz musi być poprzedzone drobiazgową analizą przepisu na poziomie językowym i uzasadnieniem dlaczego zdaniem organu podatkowego jest on niejasny, bądź niejednoznaczny.

Zgodnie z definicją zbiornika retencyjnego, zawartą w *Uniwersalnym Słowniku Języka Polskiego*<sup>113</sup>, zbiornikiem retencyjnym jest sztuczne jezioro utworzone przez

<sup>109</sup> Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ze zdaniem odrębnym.

<sup>110</sup> Uchwała SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 8/07.

<sup>111</sup> Postanowienie SN z dnia 29 września 2004 r., I KZP 18/04.

<sup>112</sup> Uchwała NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07.

<sup>113</sup> S. Dubisz (red.), *Uniwersalny Słownik Języka Polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, tom 4, s. 932.

spiętrzenie wód rzeki, z potoku za pomocą zapory, wykorzystywane do celów energetycznych, żeglugowych, przeciwpowodziowych, melioracyjnych, rekreacyjnych. Zbiornikiem retencyjnym jest zatem zbiornik wodny utworzony przez wybudowanie zapory przegradzającej dolinę rzeki, służący do gromadzenia wody dla celów racjonalnej gospodarki (przyjmowania nadmiaru wód powodziowych, do zasilania rzeki i nawadniania terenów rolnych w czasie suszy) wykorzystywany także do celów energetycznych. Jego głównym celem jest wyrównanie odpływu rzecznej i zgromadzenie wody w okresach jej nadmiaru (retencja), w celu wykorzystania w okresie niedoboru.

Stosownie do treści art. 5 ust. 1 pkt 1 b u.p.o.l. ustawa podatkowa warunkuje nabycie prawa do stawki preferencyjnej od tego, aby grunty „zajęto na zbiorniki wodne retencyjne”. Tym samym ustawodawca przyjął, iż przedmiotowa preferencja przysługuje wobec wymienionych w tym przepisie nieruchomości, przy czym istotne jest, aby w danym roku podatkowym warunek zajęcia gruntów na zbiorniki wodne retencyjne został ziszczone. Odwołując się do znaczenia pojęć „zbiornik wodny retencyjny”, „zajęte na...” oraz „retencja”, należy wskazać, że opisy terenu we wszystkich opiniach w zasadzie pokrywają się, a wynika z nich, iż sporny grunt jest gęsto pokryty budowlami i urządzeniami stacji wodociągowej, zarówno naziemnymi, jak i podziemnymi. Stacje ujęć zlokalizowane są na ośrodku gruntowo-wodnym, który stanowi warstwa wodonośna. Warstwa ta spełnia oczywiście rolę, co bynajmniej, biorąc pod uwagę znaczenia językowe, nie przesądza o uznaniu tej warstwy za zbiornik wodny retencyjny. **Wprost przeciwnie warstwy wodonośnej nie należy utożsamiać z pojęciem „zbiornika wodnego retencyjnego”, gdyż ten ostatni oznacza sztuczne jezioro utworzone przez spiętrzenie wód za pomocą zapory.**

Wykładnia przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 b u.p.o.l. z użyciem technicznej terminologii (z zakresu hydrologii) nie prowadzi *de facto* do zmiany treści tego przepisu, poprzez nadanie nowego znaczenia pojęciu „zbiornik wodny retencyjny”. Za taką wykładnią nie przemawia także wykładnia celowościowa, mimo że opodatkowaniu preferencyjną stawką objęte zostały także „grunty pod jeziorami”<sup>114</sup>. Prawo do stawki preferencyjnej zależy od tego, aby grunty „zajęto na zbiorniki wodne retencyjne” i niezbędne jest odwołanie się w tym zakresie do reguł wykładni językowej.

Pojęcie „zbiornik retencyjny” należy rzeczywiście odnieść do sztucznego zbiornika wodnego, który powstał w wyniku zatamowania wód rzecznych przez zaporę wodną. Słowu „zajęty” trzeba przypisać znaczenie: wzięcie we władanie, w użytkowanie w określonym celu. Oznacza to, iż pojęcie to należy utożsamiać z faktycznym wykorzystaniem czegoś w jakimś celu<sup>115</sup>.

<sup>114</sup> Powołany już wyrok NSA II FSK 521/09.

<sup>115</sup> *Ibidem*.

**Desygнатem zbiornika wodnego retencyjnego jest określenie: sztuczne jezioro (zbiornik) utworzone przez spiętrzenie wód za pomocą zapory. Takie stanowisko zajął NSA w powołanym wyroku<sup>116</sup>. W uzasadnieniu NSA wyjaśnił zarazem, dlaczego uznał za nieprawidłową interpretację zaproponowaną przez pełnomocnika strony skarżącej. Trafnie zasygnalizował, że gdyby opowiedzieć się za prezentowanym przez niego poglądem, warstwy wodonośne (na co Skarżący wskazywał już wyżej) należałoby zaliczyć do kategorii „zbiorników wodnych retencyjnych”. Konsekwencją tego spostrzeżenia byłaby teza, iż wszystkie grunty zawierające takie warstwy podlegałyby opodatkowaniu według stawki preferencyjnej. Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzegł najmniejszego choćby błędu w przedstawionym rozumowaniu, a co więcej – stanął na stanowisku, że respektuje ono w pełni ogólnie przyjęte, utrwalone w orzecznictwie sądowoadministracyjnym zasady wykładni prawa.**

W tak złożonej materii, którą jest prawo podatkowe, wykładnia musi spełniać rygorystycznie określone wymagania zarówno co do sposobu (metody) jej przeprowadzania, jak i weryfikowalności uzyskanych wyników. Sam zaś fakt „specyfiki” jakiegoś terminu (bez względu na to, jak będzie pojmowana ta cecha) nie eliminuje potrzeby uwzględnienia w toku stosowania prawa w pierwszym rzędzie reguł wykładni językowej. Bynajmniej nie pozostaje z nią w sprzeczności wzięcie pod uwagę odpowiedniej „konotacji technicznej” oraz innych względów, np. zasad logiki i doświadczenia życiowego, pozwalających na zweryfikowanie poprawności rezultatów zabiegów wykładni. **Niemniej w prawie podatkowym szczególnego znaczenia nabiera to, co ustawodawca zapisał, a nie to, co ewentualnie chciał zapisać. W konsekwencji na plan dalszy schodzi to, co powinno być ustanowione. Tym bardziej, jeśli w grę wchodzi obciążenie podatnika, które nastąpiłoby w wyniku zastosowania prawa o wątpliwej treści.**

## **8. Opodatkowanie gruntów w posiadaniu przedsiębiorcy**

Zgodnie z przyjętym w orzecznictwie poglądem<sup>117</sup>, który przyjmuje literalne brzmienie przepisu art. 1 a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, każda nieruchomość znajdująca się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podatnika prowadzącego działalność gospodarczą jest nieruchomością związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zatem w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą występuje ona w podwójnej roli: osoby fizycznej i przedsiębiorcy. Na gruncie podatku od nieruchomości oznacza to, że może ona być posiadaczem różnych nieru-

---

<sup>116</sup> *Ibidem*.

<sup>117</sup> Wyrok WSA z dnia 23 listopada 2009 r., III SA/Wa 2010/08.

chomości, zarówno związanych z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, jak i niezwiązanych z tą działalnością.

Istotne jest zatem wskazanie, co należy rozumieć pod pojęciem „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, ustawodawca podatkowy bowiem nie zdefiniował tego sformułowania. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 30 października 2007 r.<sup>118</sup> stwierdził, że: „określenie to należy interpretować: według jego językowego znaczenia, tzn. jako grunt używany faktycznie do prowadzenia działalności gospodarczej”. W tym miejscu należy także zwrócić uwagę na przepis art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, według którego przez użyte w ustawie określenia m.in. użytki rolne, lasy, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych należy rozumieć grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Przedsiębiorcy powinni zatem analizować, czy wszystkie posiadane przez nich grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, czy też może znajdzie do nich zastosowanie podatek rolny bądź leśny.

Trudno się zresztą z tym poglądem co do zasady nie zgodzić, zwłaszcza że chodzi o wykładnię przepisu mającego charakter definicyjny. Kluczowe dla wykładni powołanego przepisu jest jednak ustalenie, co to znaczy „w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podatnika prowadzącego działalność gospodarczą”. Nie może być bowiem wątpliwości, iż *ratio legis* przyjętego rozwiązania jest odmienne potraktowanie dla celów podatkowych posiadaczy nieruchomości występujących w charakterze przedsiębiorcy lub występujących w charakterze podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z jednej strony, a z drugiej, czy istotnie dla celów podatku od nieruchomości każda nieruchomość będąca w posiadaniu przedsiębiorcy jest związana z działalnością gospodarczą.

Dodatkowo wątpliwości potęguje pewna niekonsekwencja w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdyż nieco odmienne stanowiska zajmowane są w odniesieniu do osób fizycznych i prawnych prowadzących działalność gospodarczą. Przykładowo można wskazać na orzeczenie, z którego wynika, że gramatyczna wykładnia przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. mogłaby prowadzić do wniosków, że każda nieruchomość zakupiona przez przedsiębiorcę bez względu na sposób jej wykorzystywania czy cel zakupu (poza wyjątkami wprost w ustawie przewidzianymi) podlega opodatkowaniu według najwyższych stawek. O ile bowiem w przypadku przedsiębiorców niebędących osobami fizycznymi wnioski takie są logiczne, o tyle w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi sprawa się komplikuje. Podmiot taki występuje w obrocie w dwojakim charakterze, raz jako osoba prywatna (a więc w zakresie swojego majątku osobistego), raz jako przedsiębiorca. Występowanie przez osobę fizyczną w obrocie

<sup>118</sup> Wyrok WSA z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/07.

w tej dwojakiej roli uzasadnia rozróżnienie jej sytuacji prawnopodatkowej na tle u.p.o.l. w zakresie podatku od nieruchomości. Nieruchomości będące w posiadaniu osoby fizycznej, które nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> k.c. powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki podstawowej<sup>119</sup>.

Pomijając określenie „osoba prywatna”, które z juretycznego punktu widzenia niewiele znaczy, należy zwrócić uwagę, iż brak jest w zaprezentowanym stanowisku konsekwencji, a przede wszystkim Skarżący uznaje je za niedostatecznie uargumentowane i nieznaidujące uzasadnienia w systemie prawa. Osoba prawna, w tym spółka akcyjna, co bezspornie wynika z analizy przepisów art. 301 i następne. Kodeks spółek handlowych nie musi być podmiotem prowadzącym wyłącznie działalność gospodarczą, choć istotnie w praktyce najczęściej tak jest. Jeżeli jednak Spółka akcyjna wykaże, że obok prowadzenia działalności gospodarczej prowadzi też inną działalność i w związku z tą działalnością będzie posiadać nieruchomości, które nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa, to zdaniem Skarżącego nie ma podstaw prawnych do przyjęcia w odniesieniu do takich osób prawnych zupełnie odmiennej wykładni tego samego przepisu niż w stosunku do osób fizycznych.

Stosownie do treści art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>120</sup> działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. W doktrynie i orzecznictwie powszechnie przyjmuje się, że spółka akcyjna (a także np. osoba fizyczna) działalność gospodarczą w rozumieniu u.s.d.g. wykonuje z wykorzystaniem przedsiębiorstwa zdefiniowanego art. 55<sup>1</sup> k.c.<sup>121</sup> Należy tu podkreślić, że zgodnie z art. 2 u.s.d.g. działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność [...] wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Ta ciągłość oraz okoliczność «zorganizowania» działalności odpowiada pojęciu przedsiębiorstwa w świetle art. 55<sup>1</sup> k.c. Zgodnie z treścią art. 55<sup>1</sup> k.c. przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności m.in.:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;

<sup>119</sup> Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2012 r., II FSK 2288/100.

<sup>120</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. z 2013 r., poz. 672 ze zm., dalej też jako u.s.d.g.)

<sup>121</sup> S. Włodyka, *System Prawa Handlowego*, t. 2 *Prawo Spółek handlowych*, Warszawa 2012, s. 61 i n. K. Osajda, *Komentarz do art. 55<sup>1</sup> k.c.*, [w:] *Kodeks Cywilny. Komentarz*, Warszawa 2012.

- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych. W doktrynie słusznie podnosi się, że pojęcie przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. należy rozumieć zgodnie z przepisami u.s.d.g. W ustawie u.p.o.l. wyraźnie zawarto definicję działalności gospodarczej<sup>122</sup>, co jest istotne, zwłaszcza w kontekście zmian wprowadzonych w Ordynacji podatkowej. W słowniczku do Ordynacji zawarta jest inna, znacznie szersza definicja działalności gospodarczej. Nie ma ona jednak zastosowania na gruncie ustawy u.p.o.l. ponieważ jest tam «własna» definicja tej działalności<sup>123</sup>. Fakt, że ustawodawca zawarł węższe pojęcie działalności gospodarczej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, odnosząc je wprost do u.s.d.g., należy oczywiście rozumieć jako świadomy zamiar ograniczenia rozumienia czynności, które są wykonywane w związku z prowadzeniem działalności<sup>123</sup>.

Skoro zatem ustawa o podatkach i opłatach lokalnych posługuje się pojęciem przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, to dla wykładni jej przepisów należy również posługiwać się pojęciem działalności gospodarczej w rozumieniu u.s.d.g., a co za tym idzie również i pojęciem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> k.c.

Interpretacja art. 1a ust. 1 pkt 3, zgodnie z którą każda nieruchomość posiadana przez przedsiębiorcę jest związana z działalnością gospodarczą, nie bierze pod uwagę zawartej w u.s.d.g. definicji przedsiębiorcy oraz działalności gospodarczej, a także definicji przedsiębiorstwa z art. 55<sup>1</sup> k.c. W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest co prawda mowa o posiadaniu przez przedsiębiorcę gruntów, budynków i budowli, lecz chodzi tutaj wyłącznie o posiadanie przez osobę (fizyczną lub prawną) występującą w charakterze przedsiębiorcy nieruchomości i budowli, tj. prowadzącego działalność za pomocą przedsiębiorstw i wszystkiego, co stanowi jego składniki. Dodatkowego podkreślenia wymaga argumentacja przedstawiona w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych<sup>124</sup>. W wyroku z dnia 10 stycznia 2012 r. WSA posługuje się wyraźnie pojęciem przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> k.c., aby odróżnić nieruchomości, które są w posiadaniu przedsiębiorcy (czyli osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą) oraz nieruchomości, które nie są w posiadaniu przedsiębiorcy (tej samej osoby fizycznej, ale niewykonyującej działalności gospodarczej). Zdaniem WSA „nieruchomości będące

<sup>122</sup> Szerzej zob. P. Borszowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., II FSK 1954/10*, „Samorząd Terytorialny” 2012, nr 12, s. 83–87.

<sup>123</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 1a, [w:] Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Warszawa 2009.

<sup>124</sup> Wyrok WSA z dnia 10 stycznia 2012 r., I SA/Gd 932/11 oraz wyrok WSA z dnia 14 lutego 2008 r., I SA/Gd 994/07.

w posiadaniu osoby fizycznej, które nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> k.c., powinny być opodatkowane według stawki podstawowej, wtedy gdy podatnik nie nabył nieruchomości do celów działalności gospodarczej”. Jednocześnie Skarżący pragnie jeszcze raz zwrócić uwagę, że powoływanie się na orzecznictwo sądów administracyjnych odnoszące się do osób fizycznych w zakresie objętym przedmiotem skargi nie jest nieuzasadnione ze względu na argumenty już podniesione. Przede wszystkim jednak absolutny brak podstaw prawnych do różnicowania sytuacji podatkowo prawnej w zależności od kategorii podmiotów (oczywiście poza przypadkami, w których ustawodawca świadomie wprowadza takie rozróżnienie, jak choćby w przypadku opodatkowania dochodów osób fizycznych i osób prawnych).

Taka interpretacja przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ma charakter pronijny. Trybunał Sprawiedliwości UE (dalej też TSUE) (w sprawie C-451/05, ELISA) zajął stanowisko, że przepisy TFUE dotyczące swobody przedsiębiorczości (a zatem zachowana jest fundamentalna zasada dla funkcjonowania jednolitego rynku wewnętrznego) mają zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy przedsiębiorca z jednego państwa członkowskiego nabywa i posiada nieruchomości w innym państwie członkowskim „w ramach wykonywanej przez siebie działalności gospodarczej” i sam zarządza tymi nieruchomościami. Tak więc, samo posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę nie oznacza, że nieruchomość jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej. Przyjęcie zatem, iż samo tylko posiadanie przez osobę prawną gruntów oznacza, że są one związane z działalnością gospodarczą, stanowi wykładnię przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dokonaną wbrew prawu unijnemu, którego ważnym elementem jest przecież orzecznictwo TSUE.

Istotne znaczenia dla omawianego problemu ma fakt, czy grunty zostały nabyte w celu prowadzenia działalności gospodarczej i czy tworzą funkcjonalny zespół z przedsiębiorstwem.

Przykładowo na przeszkodzie istnienia takiego funkcjonalnego zespołu stoi nie tylko lokalizacja gruntów i ich stan – mogą one być np. zadrzewione i zakrzaczone czy również zanieczyszczone produktami ropopochodnymi. Ponadto stosownie do treści art. 55<sup>1</sup> k.c. to przedsiębiorca podejmuje decyzję, jakie składniki majątkowe i niemajątkowe tworzą prowadzone przez niego przedsiębiorstwo (w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> k.c.). W tym zakresie art. 55<sup>1</sup> k.c. stanowi wyraz zawartej w art. 20 Konstytucji RP zasady wolności gospodarczej.

Zachowując pełną pokorę wobec orzecznictwa sądów administracyjnych, słuszne wydaje się stwierdzenie, że wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. prowadzi do ustalenia, iż „posiadanie, o którym mowa w tym przepisie, to posiadanie nieruchomości nie każdej, dowolnej, lecz takiej, która stanowi element zorganizowanego zespołu składników

niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej”, gdyż chodzi o posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę. Tym samym, nie tyle dowolną osobę fizyczną lub prawną, lecz taką, która wykonuje działalność gospodarczą z wykorzystaniem przedsiębiorstwa. Dominująca w orzecznictwie i doktrynie wykładnia zdaje się nie uwzględniać definicji przedsiębiorcy, działalności gospodarczej (z u.s.d.g.) i przedsiębiorstwa we właściwy, tj. zgodny z wolą ustawodawcy sposób. Nawet spółka akcyjna nie musi być tylko przedsiębiorcą – staje się nim dopiero za sprawą wykonywania działalności gospodarczej za pomocą przedsiębiorstwa i tylko w tym zakresie może posiadać grunty związane z działalnością gospodarczą. Zdaje się zresztą, iż wskazana przez Skarżącego wykładnia nie stoi w całkowitej sprzeczności z orzecnictwem sądów administracyjnych, gdyż nieruchomość może być elementem przedsiębiorstwa, a niekoniecznie musi być wykorzystywana w danym czasie do działalności gospodarczej. Wystarczy potencjalna możliwość jej wykorzystania.

Niezależnie od powyższego, równie istotne znaczenie ma fakt, czy grunty w posiadaniu przedsiębiorcy nadają się pod względem technicznym do prowadzenia działalności gospodarczej. Otóż „względy techniczne”, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., powodujące, że dany przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, obejmują również sytuację, w której przedmiot taki, przed jego wybudowaniem i oddaniem do eksploatacji w całości, z przyczyn niezależnych od podatnika, bo wynikających z uwarunkowań technicznych, jakim przedmiot ten musi odpowiadać, nie może służyć prowadzeniu danej działalności z wykorzystaniem takiego przedmiotu. Przykładowo WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 15 lutego 2012 r. (I SA/Gl 997/11) przyjął, że gazociąg w budowie nie jest i z przyczyn technicznych, wymagających połączenia wszystkich budowanych jej odcinków (części), nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej w przedmiocie przesyłu gazu. Przyczyny te trwają do chwili technicznego połączenia budowanych części i oddania gazociągu do eksploatacji. „Względy techniczne” to również konieczność spełnienia wymogów technicznych związanych, z uwagi na charakter danej budowli, z zapewnieniem bezpiecznego jej wykorzystywania. Przez „względy techniczne” należy rozumieć uwarunkowania konstrukcyjne obiektu będącego w posiadaniu podatnika oraz względy organizacyjne związane ze sposobem prowadzenia przez niego działalności gospodarczej (wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., II FSK 2080/08). Niektóre grunty, które dopiero po prawidłowym zagospodarowaniu będą mogły obiektywnie stać się składnikiem przedsiębiorstwa i tym samym dopiero w takim momencie będą mogły być traktowane podatkowo jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podstawowym problem występującym na etapie realizacji podatku od nieruchomości, o czym była mowa na wstępie, jest to, że prawodawca nie zdefiniował w ustawie o podatku i opłatach lokalnych pojęcia „względów technicznych”. W celu ustalenia zakresu tego terminu nie odesłał również do innego aktu prawnego. Wobec braku na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych legalnej definicji określonego pojęcia oraz odesłania do innego aktu normatywnego zasadne jest w pierwszej kolejności ustalenie jego znaczenia na podstawie reguł wykładni językowej.

Według *Słownika języka polskiego* przez „względy techniczne” uniemożliwiające wykorzystanie danego przedmiotu należałoby rozumieć techniczny brak możliwości korzystania z niego, a zatem niemożliwość dotyczącą spraw związanych ze sposobem wykonania (istoty) przedmiotu opodatkowania. Względy techniczne dotyczą więc jedynie możliwości wykorzystywania konkretnego przedmiotu opodatkowania (budynku) i są okolicznością faktyczną niezależną od woli przedsiębiorcy, wynikającą bezpośrednio ze stanu technicznego tego przedmiotu, powodującego „zerwanie” jego związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Stanowią, że pod względem technicznym dany przedmiot nie nadaje się do użytku nie tylko w prowadzonym przedsiębiorstwie, ale do żadnej innej działalności gospodarczej, gdyż nie spełnia określonych wymogów technicznych niezbędnych do jego wykorzystania w celach gospodarczych. Względy techniczne, o których mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, odnoszą się przede wszystkim do złego, nieodpowiadającego prowadzonej działalności gospodarczej stanu „technicznego” danego przedmiotu opodatkowania.

Warto podkreślić, że pewną „pomocą” w zakresie ustalenia „względów technicznych” w odniesieniu do budynków i budowli może być sięgnięcie do przepisów ustawy pr. bud. Reguluje ona bowiem działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbioru obiektów budowlanych oraz określa zasady działalności organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Na podstawie tego aktu prawnego wydawane są decyzje przez właściwe organy administracji budowlanej dotyczące stanu technicznego obiektów budowlanych, np. decyzja o rozbiórce obiektu budowlanego czy też wyłączeniu go z użytkowania. Decyzje te nie są jednak konieczne, aby stwierdzić zaistnienie względów technicznych, o których mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawodawca podatkowy nie wskazuje bowiem na konieczność ich przedłożenia przez podatnika w celu zastosowania preferencyjnych stawek podatku od nieruchomości<sup>125</sup>.

Przedsiębiorca, opodatkowując grunty podatkiem od nieruchomości, powinien mieć jednak na uwadze także przepis art. 2 ust. 2 cyt. ustawy, według którego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i za-

---

<sup>125</sup> Zob. B. Pahl, *Glosa do wyroku NSA z 7 stycznia 2010 r., II FSK 1228/08*, System Informacji Prawnej LEX (wydawnictwa elektroniczne) 2010.

krzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Powyższe grunty podlegają bowiem opodatkowaniu podatkiem rolnym bądź leśnym nawet jeżeli znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy. Nie dotyczy to jednak przypadków, w których są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej – w takich bowiem przypadkach będzie mieć jednak do nich zastosowanie podatek od nieruchomości. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 13 lipca 2009 r. (I SA/Ol 401/09) podkreślił, że: „Użytki rolne, lasy oraz grunty zadrzewione i zakrzewione będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości tylko, gdy są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. O klasyfikacji gruntu rozstrzyga ewidencja gruntu”. WSA w Gliwicach natomiast w wyroku z dnia 21 stycznia 2008 r.<sup>126</sup> podkreślił, że: „Sam fakt posiadania użytku rolnego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą nie jest wystarczający do jego opodatkowania według stawki przewidzianej dla działalności gospodarczej. Konieczne jest wykazanie, że grunt taki został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej”.

## 9. Opodatkowanie gruntów wpisanych do rejestru zabytków

Artykuł 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. zwalnia z podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Analiza powyższego przepisu wskazuje w sposób jednoznaczny, że zwolnienie obejmuje tylko przedmiot opodatkowania, który został „indywidualnie wpisany do rejestru zabytków”. Konstrukcja przepisu uzasadniona jest konstrukcją podatku od nieruchomości, a mianowicie, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega zarówno grunt, jak i budynek, co oznacza, że skorzystanie ze zwolnienia art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. w odniesieniu do każdego przedmiotu opodatkowania wymienionego w omawianym przepisie wymaga indywidualnego wpisu.

Zgodnie z uzasadnieniem wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim<sup>127</sup> zwrot „indywidualnie” należy rozumieć w ten sposób, iż wpis musi dotyczyć odrębnie gruntu i odrębnie budynku. Ustawodawca założył zatem taką możliwość, iż zwolnienie będzie dotyczyło jedynie budynku, pod warunkiem wpisania go do rejestru zabytków. Przepis ten nie pozwala na przyjęcie, iż wpisanie budynku do rejestru zabytków automatycznie powoduje uznanie gruntu pod tym budynkiem za

<sup>126</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lipca 2008 r., I SA/Gl 49/08, *legalis* nr 157939.

<sup>127</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 grudnia 2008 r., I SA/Go 720/08.

zabytek objęty rejestrem zabytków, dając tym samym podstawę do zastosowania wobec tego gruntu zwolnienia przedmiotowego z przytoczonej wyżej regulacji ustawowej.

Literalne brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jednoznacznie wskazuje, że warunkiem stosowania tego zwolnienia jest to, by do rejestru zabytków odrębnie wpisany był i grunt, i budynek. Za taką interpretacją powołanego przepisu przemawia również wykładnia systemowa wewnętrzna, do której sięgnął skład orzekający NSA, a dokładniej przepisy regulujące zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości (art. 2 u.p.o.l.). Z przepisu tego wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości i obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle bądź ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Są to trzy odrębne, niezależne od siebie przedmioty opodatkowania. Tym samym zakres zwolnienia podatkowego powinien być wyjaśniany w związku z przepisami wskazującymi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Skoro każda z ww. kategorii stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, to do stosowania przywileju podatkowego warunek „indywidualnego wpisu do rejestru zabytków” musi być spełniony zarówno w stosunku do gruntu, jak i do budynku. Nie ma przy tym znaczenia trwałe związanie budynku z gruntem i wynikająca z prawa cywilnego zasada, w myśl której wszystko, co jest na gruncie, dzieli los prawny gruntu (*superficies solo cedit*).

Jednocześnie brak jest możliwości automatycznego zastosowania zwolnienia dla gruntów niewpisanych do rejestru zabytków, które znajdują się pod budynkami wpisanymi do rejestru zabytków. Zdaniem NSA<sup>128</sup>, wyrażonym w jednym z wyroków, zgodnie z przyjętą w judykaturze i doktrynie zasadą pierwszeństwa wykładni językowej w procesie interpretacji prawa należy w pierwszej kolejności opierać się na jej rezultatach, a dopiero w przypadku dalszych wątpliwości lub w celu wzmocnienia wyniku sięgać kolejno po wykładnię systemową lub funkcjonalną. W prawie podatkowym pogląd ten znajduje swoje oparcie w art. 84 **Konstytucji RP**, w myśl którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie. Zdaniem NSA wykładnia językowa przepisu art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzi do wniosku, że zwolnieniem na jego podstawie zostały objęte wyłącznie te przedmioty opodatkowania, które zostały wpisane do rejestru zabytków. Prymat wykładni językowej nad innymi rodzajami wykładni ma szczególne znaczenie w przypadku wykładni przepisów prawa podatkowego wprowadzających ulgi i zwolnienia podatkowe. Nie można bowiem zaakceptować takiego stanu, iż wbrew woli ustawodawcy

<sup>128</sup> Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2010 r., II FSK 450/09; wyrok WSA w Poznaniu z 7 lipca 2010 r., III SA/Po 302/10; także wyrok WSA w Opolu z 24 listopada 2010 r., I SA/Op 547/10.

w wyniku wykładni przepisu ustawy dochodziłoby do rozszerzenia bądź zawężenia zakresu zastosowania przepisu wprowadzającego ulgi lub zwolnienia podatkowe.

Zauważyć jednak należy, że zasada pierwszeństwa wykładni językowej nie powinna prowadzić do wniosku, że w procesie interpretacji wolno całkowicie ignorować wykładnię systemową lub funkcjonalną. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej<sup>129</sup>.

Zakresu zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie można rozciągać również na inne nieruchomości stanowiące odrębny przedmiot opodatkowania. Określenie w ustawie, iż zwolnieniem objęte zostały grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, oznacza, że wpis musi odnosić się odrębnie do każdego z tych przedmiotów opodatkowania. Wpis do rejestru zabytków musi mieć bowiem charakter indywidualny. Zdaniem NSA oznacza to, że musi być właściwy dla danego przedmiotu opodatkowania, określać jego jednostkowe cechy odrębne od innych przedmiotów. W konsekwencji zakresem przedmiotowym zwolnienia mogły zostać objęte wyłącznie nieruchomości wpisane do rejestru zabytków<sup>130</sup>.

Wpis do rejestru zabytków budynków stanowiących odrębny przedmiot opodatkowania nie może zostać uznany za wystarczający do objęcia zwolnieniem również gruntów (również odrębny przedmiot opodatkowania), na których budynki te zostały posadowione. Zwolnieniem w takim wypadku objęte mogły zostać (przy spełnieniu pozostałych warunków) budynki wpisane do rejestru zabytków.

Warunkiem stosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jest nie tylko indywidualny wpis gruntu i budynku do rejestru zabytków, lecz także ich utrzymywanie i konserwacja, zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków oraz jednocześnie niewykorzystywanie budynku czy gruntu na potrzeby działalności gospodarczej. Zatem w odniesieniu do budynku ustawodawca określił dodatkowe kryterium polegające na „utrzymywaniu” zabytku zgodnie z przepisami o ochronie zabytków oraz przestrzeganiu przepisów nakładających na właściciela zabytku obowiązek zabezpieczenia, utrzymania i korzystania z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości. Kolejnym warunkiem uprawniającym do zastosowania zwolnienia regulowanego przepisem art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jest to, że przedmioty opodatkowania nie mogą być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

<sup>129</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, OSNKW 2007/5/37 oraz M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 275 oraz L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 74

<sup>130</sup> B. Pahl, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 sierpnia 2010 r., II FSK 450/09*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 11, s. 66 i n.

Problematykę ochrony zabytków oraz wpisów do rejestru zabytków normują: ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>131</sup> (artykuły 9–14) oraz wydane na jej podstawie akty wykonawcze w tym rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 26 maja 2011 sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem<sup>132</sup>.

Zgodnie z art. 5 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami opieka nad zabytkiem sprawowana przez jego właściciela lub posiadacza polega w szczególności na zapewnieniu warunków naukowego badania i dokumentowania zabytku; prowadzenia prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku, zabezpieczenia i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie; korzystania z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości; popularyzowania i upowszechniania wiedzy o zabytku oraz jego znaczenia dla historii i kultury. Wynika z niego, że istotą zachowania polegającą na „utrzymywaniu” zabytku zgodnie z przepisami o ochronie zabytków można sprowadzić do przestrzegania zwłaszcza tych przepisów, które nakładają na właściciela zabytku obowiązek realizacji działań wynikających z definicji opieki nad zabytkami spoczywającej na właścicielu, a zatem zabezpieczenie i utrzymanie zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie i korzystanie z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości.

Zasadne zatem jest przyjęcie, że jeżeli do ewidencji wpisany jest konkretny budynek (niezajęty na prowadzenie działalności gospodarczej) to podlega on zwolnieniu, co nie obejmuje gruntu. Grunt taki może być zwolniony, kiedy jest przedmiotem indywidualnego wpisu do rejestru. Budynek wpisany indywidualnie do rejestru zabytków w części zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej nie podlega zwolnieniu z podatku od nieruchomości, o którym mowa w przepisach art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Organ podatkowy, ustaliwszy w postępowaniu podatkowym, że dana nieruchomość jest wpisana do rejestru zabytków, jest zobowiązany zbadać możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Analiza treści powołanego przepisu wskazuje, że badanie to powinno polegać na ustaleniu przesłanki zwolnienia, a mianowicie tego, czy nieruchomości wpisane indywidualnie do rejestru zabytków są utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie za-

---

<sup>131</sup> Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. z 2014 r., poz. 1446).

<sup>132</sup> Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 26 maja 2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem, Dz. U. z 2011 r. Nr 113, poz. 661.

bytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Wydaje się jednak, iż organ podatkowy (rozstrzygający sprawę) nie ma w tym przypadku obowiązku uzyskania stanowiska innego organu. Obowiązek taki powinien bowiem wynikać z konkretnego przepisu prawa materialnego, które to stanowisko w takim wypadku stanowi niezbędną przesłankę rozstrzygnięcia sprawy w drodze decyzji podatkowej<sup>133</sup>. Z treści art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. wynika, że zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast art. 6 ust. 7 u.p.o.l. stanowi, iż podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem ust. 11, ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania.

Zatem ani art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l., ani art. 6 ust. 7 u.p.o.l. nie uzależniają bezpośrednio wydania decyzji w zakresie podatku od nieruchomości od zajęcia stanowiska przez inny organ w trybie współdziałania na podstawie art. 209 o.p. Pierwszy z ww. odwołuje się jedynie do przepisów o ochronie zabytków (w zakresie utrzymania i konserwacji gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków). Natomiast z brzmienia art. 209 o.p. wynika, że z instytucją współdziałania mamy do czynienia, jeżeli przepis prawa materialnego obliguje konkretny organ do zajęcia stanowiska. Organ ten musi mieć bowiem ustawowe upoważnienie do zastosowania trybu postępowania opisanego w art. 209 o.p. Samo odwołanie się w określonym przepisie prawa materialnego do przepisów innej ustawy nie jest równoznaczne z powstaniem obowiązku współdziałania w rozumieniu art. 209 o.p.<sup>134</sup>

Jednocześnie należy wskazać, że spełnienie warunku koniecznego, jakim jest utrzymanie i konserwacja zabytku odpowiednio do wymogów prawa, może być dowiedzione w dowolny, dopuszczalny prawem sposób. Podobnie niespełnienie wskazanego kryterium również powinno być wykazane odpowiednimi dowodami.

Skoro organy podatkowe nie dysponują wiedzą pozwalającą ocenić stan zabytku i sposób jego konserwacji, to prawidłowe jest wystąpienie organu podatkowego do wojewódzkiego konserwatora zabytków o udzielenie informacji, względnie przedstawienie przez zainteresowanego podatnika odpowiedniego zaświadczenia wydanego przez wojewódzkiego konserwatora zabytków. Prawidłowość tego poglądu wzmacniają dodatkowo przepisy ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, z których wynika, że wojewódzki konserwator zabytków lub działający z jego upoważnienia pracownicy wo-

<sup>133</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 15 maja 2007 r., I SA/Wr 1724/06 (niepubl.); A. Kabat [w:] S. Babiarsz [et al.], *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 771–773.

<sup>134</sup> Wyrok WSA z dnia 24 czerwca 2010 r., II FSK 343/09, CBOSA.

jewódzkiego urzędu ochrony zabytków posiadają odpowiednie informacje o zabytkach znajdujących się na obszarze ich właściwości miejscowej (art. 4, 5, 38, 87 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami).

Zwolnienie nie obejmuje zabytków, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. W związku z tym kluczowe wydaje się ustalenie znaczenia pojęcia „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Grunty i budynki należy uznać za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej zarówno wtedy, gdy działalność jest w nich bezpośrednio prowadzona, jak i w przypadku, gdy są one przedmiotem obrotu gospodarczego. Jednocześnie takie budynki będą „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”<sup>135</sup>.

## 10. Opodatkowanie infrastruktury kolejowej

Nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonana ustawą z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw wprowadziła zupełnie nowe brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 1 normującego zwolnienie od podatku od nieruchomości budowli kolejowych i zajętych pod nie gruntów<sup>136</sup>.

Zmiana powołanego artykułu spowodowana była nowelizacją ustawy o transporcie kolejowym i koniecznością dostosowania przepisów podatkowych do nomenklatury zawartej w tej ustawie. Zmiana ustawy o podatkach i opłatach lokalnych miała również na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących m.in. niezdefiniowanego pojęcia publicznego transportu kolejowego.

Przed dniem 1 stycznia 2007 r. przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 był sformułowany następująco: „Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

- 1) budowle kolejowe stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, służące do ruchu pojazdów kolejowych, organizacji i sterowania tym ruchem, umożliwiające dokonywanie przewozów osób lub rzeczy wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego, a także zajęte pod nie grunty”.

---

<sup>135</sup> T. Wołowicz, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3, s. 39 i n.; B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 7–8, s. 31; podobne stanowisko prezentuje K. Radzikowski, *Zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów i budynków wpisanych do rejestru zabytków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 2, s. 15.

<sup>136</sup> Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2006 r. Nr 251, poz. 1847.

Terminologia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych była niejasna. Nie była skorelowana z ustawą o transporcie kolejowym. Efektem tego było duża liczba sporów dotyczących zakresu zwolnienia<sup>137</sup>.

Aktualnie, zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zwalnia się od podatku od nieruchomości budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli:

- a) zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym, lub
- b) są przeznaczone wyłącznie do przewozu osób, wykonywanego przez przewoźnika kolejowego, który równocześnie zarządza tą infrastrukturą bez udostępniania jej innym przewoźnikom, lub
- c) tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie ww. przepisu korzystają zatem m.in. budowle (oraz zajęte pod nie grunty), które wchodzą w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, jeżeli tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Z przepisu wynika zatem, że ze zwolnienia od podatku od nieruchomości nie korzystają budowle, które nie wchodzą w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Stosowanie zwolnienia dla takich budowli byłoby sprzeczne z ustawą. Zgodnie bowiem z wypracowanym przez orzecznictwo i utrwalonym już poglądem przepisy dotyczące zwolnień podatkowych, jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, powinny być interpretowane ściśle i nie mogą być przedmiotem wykładni rozszerzającej<sup>138</sup>. Dlatego też dla właściwego zastosowania zwolnienia niezbędne jest prawidłowe wyznaczenie desygnatów pojęć użytych w przepisie będącym podstawą jego stosowania.

Analiza przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pokazuje, że poprawne jego stosowanie wymaga sięgnięcia do ustawy o transporcie kolejowym<sup>139</sup>. W akcie tym zawarte są poszczególne pojęcia, którymi posłużył się ustawodawca podatkowy. Ustawa ta określa także m.in. zasady korzystania z infrastruktury kolejowej, zarządzania infrastrukturą kolejową i jej utrzymania, zasady prowadzenia ruchu kolejowego i wykonywania przewozów kolejowych oraz zasady i instrumenty regulacji transportu kolejowego.

<sup>137</sup> Wyroki dotyczące stanu prawnego obowiązującego przed 1 stycznia 2007 r., np. wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., II FSK 2150/10; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 marca 2012 r., I SA/Gl 988/11.

<sup>138</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 kwietnia 2007 r., SA/Kr 1323/05.

<sup>139</sup> Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 16, poz. 94).

Z określonej w przepisie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. ulgi korzystają budowle i zajęte pod nie grunty, jeżeli zarządca infrastruktury obowiązany jest udostępnić ją licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. W orzecznictwie wskazuje się, iż zakres korzystania z definicji użytych w ustawie o transporcie kolejowym jest szerszy niż uczynił to ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. w zakresie bezpośredniego odesłania i dotyczy także rozumienia innych użytych tam pojęć<sup>140</sup>.

Zgodnie z art. 4 pkt 1 ww. ustawy przez infrastrukturę kolejową rozumie się linie kolejowe oraz inne budowle, budynki i urządzenia wraz z zajętymi pod nie gruntami, usytuowane w obszarze kolejowym, przeznaczone do zarządzania, obsługi przewozu osób i rzeczy, a także utrzymania niezbędnego w tym celu majątku zarządcy infrastruktury. Zgodnie z art. 4 pkt 2 powyższej ustawy przez linię kolejową należy rozumieć drogę kolejową mającą początek i koniec wraz z przyległym pasem gruntu, na którą składają się odcinki linii, a także budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do prowadzenia ruchu kolejowego wraz z zajętymi pod nie gruntami.

Natomiast zgodnie art. 4 pkt 7 ustawy o transporcie kolejowym zarządca infrastruktury to podmiot wykonujący działalność polegającą na zarządzaniu infrastrukturą kolejową, na zasadach określonych w ustawie, natomiast funkcję zarządcy infrastruktury kolejowej lub jej części mogą wykonywać różne podmioty. Jednocześnie zgodnie z art. 4 pkt 9 przewoźnik kolejowy to przedsiębiorca, który na podstawie licencji wykonuje przewozy kolejowe lub świadczy usługę trakcyjną.

Stosownie do art. 5 ust. 1 ustawy o transporcie kolejowym zarządzanie infrastrukturą kolejową polega na:

- 1) budowie i utrzymaniu infrastruktury kolejowej,
- 2) prowadzeniu ruchu pociągów na liniach kolejowych,
- 3) utrzymywaniu infrastruktury kolejowej w stanie zapewniającym bezpieczne prowadzenie ruchu kolejowego,
- 4) utrzymywaniu tras pociągów dla przejazdów pociągów na liniach kolejowych i świadczeniu usług z tym związanych,
- 5) zarządzaniu nieruchomościami wchodzącymi w skład infrastruktury kolejowej.

Jednocześnie zgodnie z art. 29 ust. 1 ww. ustawy udostępnianie infrastruktury kolejowej polega na przydzieleniu przewoźnikowi kolejowemu trasy pociągu na liniach kolejowych oraz umożliwieniu mu korzystania z niezbędnej infrastruktury kolejowej. Ponadto zgodnie z ust. 2 zarządca jest obowiązany do udostępniania infrastruktury kolejowej na podstawie wniosków składanych zgodnie z regulaminem przydzielania tras

---

<sup>140</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 27 listopada 2008 r., I SA/Bk 426/08 utrzymany wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 września 2010 r., II FSK 330/09.

pociągów i korzystania z przydzielonych tras pociągów przez licencjonowanych przewoźników kolejowych, o których mowa w art. 32, z zachowaniem zasad równego ich traktowania.

Zgodnie z art. 4 pkt 19 d ustawy o transporcie kolejowym przez umowę o udostępnienie infrastruktury kolejowej należy rozumieć umowę zawartą pomiędzy zarządcą infrastruktury a przewoźnikiem, określającą trasę przejazdów, zasady korzystania z infrastruktury oraz standard jakości dostępu do infrastruktury.

Uwzględniając treść ww. regulacji, można pokusić się o stwierdzenie, iż budowlę infrastruktury kolejowej korzystają ze zwolnienia nie w każdym przypadku świadczenia usług na rzecz licencjonowanych przewoźników kolejowych, ale wyłącznie w przypadku, gdy zarządca infrastruktury obowiązany jest do jej udostępnienia licencjonowanym przewoźnikom w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym. Udostępnianie, w rozumieniu powyższego przepisu, polega na przydzieleniu przewoźnikowi kolejowemu trasy pociągu na liniach kolejowych oraz umożliwienie mu korzystanie z niezbędnej infrastruktury kolejowej. Udostępnianie następuje na podstawie wniosku złożonego przez licencjonowanego przewoźnika kolejowego. Zatem dopiero wniosek składany zgodnie z regulaminem przydzielania tras pociągów i korzystania z przydzielonych tras pociągów przez licencjonowanych przewoźników kolejowych wywołuje w dalszej kolejności konsekwencje związane z obowiązkiem udostępnienia infrastruktury kolejowej licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu. Zwolnienie z podatku od nieruchomości odnosi się zatem do sytuacji, jeżeli mamy do czynienia z konkretnym, istniejącym zobowiązaniem zarządcy infrastruktury na podstawie zawartej umowy do udostępniania budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej, ściśle określonego licencjonowanemu przewoźnikowi. Umowa o udostępnianie infrastruktury kolejowej zawarta między zarządcą infrastruktury a przewoźnikiem kolejowym określa trasę przejazdów, zasady korzystania z infrastruktury oraz standard jakości dostępu do infrastruktury<sup>141</sup>. Powyższe stanowisko nie znalazło akceptacji w kolejnym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2012 r.<sup>142</sup> oraz w literaturze<sup>143</sup>. Zgodnie z przeciwnym poglądem użyty przez ustawodawcę zwrot: „zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania” należy rozumieć w ten sposób, że zarządca ma obowiązek jedynie pozostawania w gotowości do udostępniania budowli w każdym czasie licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Zwolnione od podatku na podstawie omawianego przepisu są te budowle, których zarządca ma obowiązek ich udostępnienia, jeśli zwróci się o to właściwy podmiot. Czym innym jest bycie zobowiązanym do udostęp-

<sup>141</sup> Podobnie- wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 września 2010 r., II FSK 330/09.

<sup>142</sup> Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2012 r., II FSK 104/10, legalis nr 649172.

<sup>143</sup> B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Relacje terminologiczne ustawy podatkowej i „niepodatkowej”*. *Kazus zwolnienia z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5, s. 16 i n.

niania budowli, a czym innym udostępnianie budowli. Zdaniem NSA „art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie daje podstaw do przyjęcia, że ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie można skorzystać tylko w przypadku udostępnienia linii kolejowej przewoźnikowi, a nie «bycia gotowym do wypełnienia tego obowiązku»”. Wykładnia językowa tego przepisu nie daje podstaw do wprowadzenia dodatkowego warunku zwolnienia od podatku, jakim jest obowiązek świadczenia w postaci udostępnienia budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej ściśle określonego podmiotowi. W ocenie sądu kasacyjnego interpretacja art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. dokonana przez sąd pierwszej instancji i organy podatkowe jest więc nieprawidłowa. W art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. mowa jest o zwolnieniu od podatku budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej oraz zajętych pod nie gruntów, jeżeli zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Zdaniem sądu kasacyjnego sformułowanie „zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania” należy rozumieć w ten sposób, że zarządca ma obowiązek jedynie pozostawania w gotowości do udostępniania budowli w każdym czasie licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Zwolnione od podatku na podstawie omawianego przepisu są te budowle, których zarządca ma obowiązek ich udostępnienia, jeśli zwróci się o to właściwy podmiot. Czym innym jest być zobowiązanym do udostępniania budowli, a czym jest udostępniać budowle. W omawianym przepisie nie użyto sformułowania „zarządca infrastruktury, który ją udostępnia”, a tylko wówczas prawidłowa byłaby dokonana przez sąd pierwszej instancji interpretacja tego przepisu. Ponadto zdaniem NSA bezzasadne jest ustalanie treści art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. na podstawie regulacji zawartych w art. 29 ust. 1 i 2 ustawy o transporcie kolejowym. Co prawda, jak podkreśla NSA, art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. odsyła do ustawy o transporcie kolejowym, jednak tylko w ściśle wskazanym w tym przepisie zakresie, tj. do przyjęcia takiego znaczenia określenia „budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej”, jakie zostało nadane w ustawie o transporcie kolejowym<sup>144</sup>.

Podkreśla się również, że zarządca infrastruktury nie może udostępnić infrastruktury kolejowej na innych zasadach niż określone w ustawie o transporcie kolejowym<sup>145</sup>.

Ponadto zgodnie z orzecznictwem analiza przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. skłania do stwierdzenia, że przepisy dotyczące zwolnień podatkowych nie mogą być przedmiotem wykładni rozszerzającej. Przepisy dotyczące wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych – jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania – powinny być interpretowane ściśle<sup>146</sup>.

---

<sup>144</sup> Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2010 r., II FSK 260/10, Legalis nr 372977.

<sup>145</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 września 2010 r., II FSK 330/09.

<sup>146</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 17 listopada 2011 r., I SA/Gd 974/11.

Stanowisko, zgodnie z którym w zakresie stosowania ustawy o transporcie kolejowym do wyjaśnienia pojęć użytych w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. znajduje potwierdzenie w orzecznictwie<sup>147</sup> i literaturze<sup>148</sup>.

Podkreślenia jednak wymaga dostrzegalny brak konsekwencji terminologicznej ustawodawcy na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Na przykład w art. 7 ust. 1 lit. a użyte jest pojęcie „licencjonowany przewoźnik kolejowy”, natomiast w ustawie o transporcie kolejowym występuje podobne, lecz nie identyczne pojęcie „przewoźnik kolejowy”, który oznacza podmiot działający na podstawie licencji, świadczący m. in. przewozy kolejowe. Zakładając stabilność i przejrzystość przepisów prawa oraz pełen racjonalizm ustawodawcy podatkowego<sup>149</sup>, w literaturze dostrzec należy zdania odrębne<sup>150</sup>, opowiadające się za brakiem całkowitej koherentności ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z ustawą o transporcie kolejowym. Autorzy tej koncepcji słusznie twierdzą, iż z odesłaniem do ustawy o transporcie kolejowym mamy do czynienia wyłącznie w przypadku pojęcia infrastruktury kolejowej, w pozostałym natomiast zakresie nie można dopasować terminologii ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do ustawy o transporcie kolejowym<sup>151</sup>.

Jakkolwiek dyskusyjna jest treść art. 7 ust. 1 pkt 1 i pkt 1a u.p.o.l., zasadne wydaje się jej interpretowanie na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*.

## 11. Opodatkowanie infrastruktury portowej

### 1. Pojęcie infrastruktury portowej

W obowiązującym brzmieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>152</sup> zwalnia z podatku od nieruchomości budowlę infrastruktury portowej, budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty. Aby ustalić zakres tego zwolnienia, należy oczywiście ustalić, w jaki sposób należy rozumieć pojęcie budowli infrastruktury portowej.

<sup>147</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 września 2010 r., II FSK 606/09; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 27 listopada 2008 r., I SA/Bk 426/08; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 24 września 2010 r., I SA/Łd 439/10.

<sup>148</sup> B. Pahl, *Wybrane problemy...* s. 23, a także J. Wantoch-Rekowski [w:] T. Brzezicki [et. al.], *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Gdańsk 2009, s. 552–553.

<sup>149</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2008, wyd. 4, s. 298 i n.

<sup>150</sup> Argumenty dotyczące braku koherentności ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i ustawy o transporcie kolejowym B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Relacje terminologiczne...*, s. 16 i n.

<sup>151</sup> *Ibidem*, s. 18.

<sup>152</sup> Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 czerwca 1991 r., Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm., dalej też jako u.p.o.l.

Analiza powyższego zwolnienia prowadzi do tego, że ustawodawca wyróżnia niejako trzy odrębne przedmioty zwolnienia. Będą to mianowicie:

- a) budowie infrastruktury portowej,
- b) budowie infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich,
- c) grunty zajęte pod budowę infrastruktury portowej oraz pod budowę zapewniające dostęp do portów i przystani morskich.

Z językowego punktu widzenia pod pojęciem „infrastruktura portowa” należałoby rozumieć „zespół podstawowych urządzeń i instytucji usługowych, niezbędnych do należytego funkcjonowania produkcyjnych działów gospodarki” (infrastruktura)<sup>153</sup> położonych na terenie portu, przez który rozumie się „przybrzeżny obszar wodny wraz z przylegającym do niego pasem lądu, wyposażony w urządzenia zapewniające bezpieczny postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę ruchu pasażerskiego”<sup>154</sup>. Zatem w znaczeniu językowym infrastrukturę portową stanowią urządzenia zapewniające bezpieczny postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę ruchu pasażerskiego, położone na przybrzeżnym obszarze wodnym lub przylegającym do niego pasie lądu.

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w swej treści nie odsyła do żadnych innych aktów normatywnych. W związku z tym pojawia się kluczowe dla sprawy pytanie, czy istnieją podstawy do stosowania tychże aktów, a właściwie konkretnej ustawy o portach i przystaniach morskich?

Podkreślenia wymaga, iż definicję infrastruktury portowej wprowadzono do ustawy o portach i przystaniach morskich na mocy tego samego aktu prawnego, który zmieniał ustawę o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie zwolnienia z opodatkowania infrastruktury portowej<sup>155</sup>. „Oznaczało to, że wolą ustawodawcy została ona przystosowana nie tylko do potrzeb ustawy o portach i przystaniach morskich, lecz także do potrzeb ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie może zatem budzić wątpliwości to, że definicja infrastruktury portowej w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy o portach i przystaniach morskich obowiązywała w 2003 r. także na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”<sup>156</sup>.

<sup>153</sup> M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 1992, s. 789.

<sup>154</sup> *Ibidem*, s. 828.

<sup>155</sup> Wyrok NSA z 3 czerwca 2008 r., II FSK 996/07, ONSA WSA z 2009 r., nr 2 poz. 42; M. Morawski [et. al.], *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne. Komentarz do art. 7*, Warszawa 2013.

<sup>156</sup> Wyroki NSA: z dnia 3 czerwca 2008 r., II FSK 996/07 i z dnia 5 sierpnia 2011 r., II FSK 434/10; CBOSA.

Mając na uwadze powyższe oraz bogate orzecznictwo<sup>157</sup> w tym zakresie (i literaturę przedmiotu<sup>158</sup>), trzeba sięgnąć także do wykładni systemowej analizowanego zwolnienia. Wykładnia systemowa polega na ustaleniu znaczenia przepisu prawa podatkowego ze względu na system prawa, do którego przepis należy. Bierze pod uwagę powiązania, jakie występują pomiędzy przepisami w całym systemie prawa podatkowego. Wykładnia systemowa klasyfikowana jest jako wewnętrzna i zewnętrzna. Wykładnia systemowa wewnętrzna dotyczy powiązań między przepisami w strukturze danego aktu prawnego lub w ramach uregulowań / prawa podatkowego. Natomiast wykładnia systemowa zewnętrzna umiejscawia przepis prawa podatkowego w odniesieniu do postanowień aktów prawnych z innych dziedzin prawa. Wykładnia systemowa w prawie podatkowym często jest stosowana dla określenia znaczenia pojęcia, które nie zostało w nim zdefiniowane. Ponadto jedną z form wykładni systemowej zewnętrznej jest wykładnia „w zgodzie z konstytucją”, która bada zgodność przepisów podatkowych z normami konstytucyjnymi<sup>159</sup>.

Odwołaniem w tej materii jest ustawa z 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 33, poz. 179). W art. 2 tej ustawy ustawodawca zdefiniował pojęcia portu, przystani morskiej, infrastruktury portowej i infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich.

I tak, portem lub przystanią morską są akweny i grunty oraz związana z nimi infrastruktura portowa, znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej.

<sup>157</sup> Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2011 r., II FSK 434/10; wyroki WSA w Szczecinie: z dnia 4 kwietnia 2007 r., I SA/Sz 531/06; z dnia 31 października 2007 r., I SA/Sz 391/07; z dnia 19 grudnia 2007 r., I SA/Sz 403/07; z dnia 6 października 2010 r., I SA/Sz 514/10; wyroki WSA w Gdańsku: z dnia 7 grudnia 2006 r., I SA/Gd 592/06; z dnia 12 grudnia 2006 r., I SA/Gd 535/06; z dnia 8 października 2009 r., I SA/Gd 548/09, I SA/Gd 549/09; z dnia 29 lutego 2012 r., I SA/Gd 12/12; z dnia 12 kwietnia 2012 r., I SA/Gd 41/12; wyroki: WSA w Bydgoszczy z dnia 11 kwietnia 2012 r., I SA/Bd 137/12 oraz NSA z dnia 10 grudnia 2008 r., II FSK 557/08, II FSK 558/08, II FSK 1082/07; z dnia 28 listopada 2008 r., II FSK 1216/07; z dnia 26 maja 2010 r., II FSK 126/09; z dnia 5 sierpnia 2011 r., II FSK 434/10, II FSK 435/10. Wyroki dostępne w CBO-SA, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); maj 2015 r. Tylko w jednym wyroku WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r., III SA/Wa 933/11. Chociaż są również wyroki odmienne: w wyroku WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r., III SA/Wa 933/11 (nieprawomocny) sąd uznał, że interpretacja zwolnienia infrastruktury portowej nie może polegać na odwołaniu się do ustawy o portach i przystaniach morskich (dalej też jako u.p.p.m.). Zdaniem sądu: „W nauce i piśmiennictwie przyjmuje się, że prawo podatkowe nie cechuje się żadnym szczególnym, sobie właściwym zestawem metod czy sposobów wykładni. Tym samym przy interpretacji przepisów prawa podatkowego zastosowanie znajdą te same zasady interpretacyjne, co w innych dziedzinach prawa. Ingerencyjny charakter prawa podatkowego nakazuje zachowanie szczególnej ostrożności przy ustalaniu podmiotowo-przedmiotowych granic opodatkowania oraz stosowaniu przepisów determinujących wielkość obciążenia podatkowego. [...] Nie chodzi tu tylko o przepisy dotyczące przedmiotu podatku, podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych, ale także – co w Polsce nazbyt często nie jest dostrzegane – przepisy kształtujące możliwość obniżenia obciążenia podatkowego”; por. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 31–32.

<sup>158</sup> R. Dowgier, *Glosa aprobuująca do wyroku NSA z dnia 5 sierpnia 2011 r., II FSK 434/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2, s. 37 i n.

<sup>159</sup> R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009, s. 67 i n.

Przez infrastrukturę portową rozumie się znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe lub ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje związane z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5.

Natomiast infrastruktura zapewniająca dostęp do portów lub przystani morskich to prowadzące do portu lub przystani morskiej oraz położone w granicach portu lub przystani morskiej tory wodne, wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, instalacjami i urządzeniami.

Podkreślenia wymaga, iż art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (również w przypadku innych zwolnień) nie zawiera odesłania dolinnych aktów prawnych, a nie powinno budzić wątpliwości, że np. zwolnienie „gruntów wpisanych do rejestru zabytków” czy „uczelni”, czy też „lotnisk użytku publicznego” – z całą stanowczością wymaga sięgnięcia do aktów szczegółowych. Tytułem przykładu można wskazać ustawę Prawo lotnicze<sup>160</sup>, ustawę Prawo o szkolnictwie wyższym<sup>161</sup> czy ustawę o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami<sup>162</sup>. Nie sposób zatem przyjąć, iż brak w art. 7 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłania do ustawy o portach i przystaniach morskich<sup>163</sup> uniemożliwia stosowanie zawartej w tej ustawie definicji.

Należy jednak zwrócić uwagę na wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r.<sup>164</sup>, w którym sąd wskazał, iż dokonując wykładni pojęcia „przepisy prawa budowlanego” użytego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zgodzie z Konstytucją RP, należy uznać, iż odesłanie to może się odnosić wyłącznie do przepisów rangi ustawowej. Zgodnie z art. 217 Konstytucji wszelkie elementy konstrukcyjne podatku powinny być uregulowane w ustawie. Akty podstawowe mogą stanowić jedynie dopełnienie materii ustawowej w granicach tej treści, jaką zawiera sama ustawa podatkowa<sup>165</sup>.

Jedynie w wyroku WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r.<sup>166</sup> sąd uznał, że interpretacja zwolnienia infrastruktury portowej nie może polegać na odwołaniu się do u.p.p.m. Zdaniem sądu: „W nauce i piśmiennictwie przyjmuje się, że prawo podatkowe nie cechuje się żadnym szczególnym, sobie właściwym zestawem metod czy sposobów wykładni. Tym samym przy interpretacji przepisów prawa podatkowego zastosowanie

<sup>160</sup> Ustawa z dnia 3 lipca 2002 r. – Prawo lotnicze, Dz. U. z 2006 r. Nr 100, poz. 696.

<sup>161</sup> Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym, Dz. U. Nr 164, poz. 1365 ze zm.

<sup>162</sup> Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Dz. U. Nr 162, poz. 1568 ze zm.

<sup>163</sup> Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich, Dz. U. z 2010 r. Nr 33, poz. 179 ze zm.

<sup>164</sup> Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., II FSK 866/09, *legalis* nr 343518.

<sup>165</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe I, część ogólna*, Warszawa 1998 r., s. 63.

<sup>166</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 25 stycznia 2012 r. III SA/Wa 933/11 wraz z glosą do wyroku K. Zarzycka-Ciołkiewicz, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 4, s. 192–198.

znajdą te same zasady interpretacyjne, co w innych dziedzinach prawa. Ingerencyjny charakter prawa podatkowego nakazuje zachowanie szczególnej ostrożności przy ustalaniu podmiotowo-przedmiotowych granic opodatkowania oraz stosowaniu przepisów determinujących wielkość obciążenia podatkowego. [...] Nie chodzi tu tylko o przepisy dotyczące przedmiotu podatku, podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych, ale także – co w Polsce nazbyt często nie jest dostrzegane – przepisy kształtujące możliwość obniżenia obciążenia podatkowego”<sup>167</sup>.

Doprowadziło to sąd do wniosku, że wykładnia językowa ma podstawowe znaczenie we wszystkich dziedzinach prawa. W orzecznictwie podkreśla się, że stanowi ona punkt wyjścia dla wszelkich wykładni, lecz także zakreśla jej granice w ramach możliwości sensu słów zawartych w tekście prawnym<sup>168</sup>. W literaturze panuje pogląd, że odstępstwo od rezultatów wykładni językowej jest wykluczone w trzech sytuacjach. Po pierwsze wtedy, gdy w ustawie formułuje się definicje określonego pojęcia. Po drugie, gdy chodzi o przepis kształtujący kompetencję organu ze sfery władzy publicznej. Po trzecie wtedy, gdyby wykładnia inna niż językowa była niekorzystna dla podatnika<sup>169</sup>. W efekcie sąd stwierdził, że dwie kategorie budowli nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości: 1) budowle infrastruktury portowej; 2) budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich. Zdaniem Sądu, skoro w odniesieniu do „infrastruktury portowej” nie dodano dookreślenia, przez co nie sprecyzowano, o jaką infrastrukturę konkretnie chodzi, należało przyjąć, stosownie do reguł wykładni językowej, że chodzi zarówno o infrastrukturę portów rzecznych, jak i morskich. Za dokonaniem takiej interpretacji przemawia także i to, że w słowniku języka polskiego przyjmuje się, że port to basen wodny np. na rzece, jeziorze, morzu położony w bezpośredniej bliskości brzegu, gdzie zawijają i cumują statki, stanowiący razem z nabrzeżem bazę dla obsługi towarowej i pasażerskiej przybywających jednostek<sup>170</sup>. Analogicznie zdefiniowano pojęcie portu w *Podręcznym Słowniku Języka Polskiego*<sup>171</sup> uznając, że jest to „przybrzeżny obszar wodny przystosowany do postoju i obsługi statków [...]. Port to obszar wodny wraz z przylegającym do niego pasem lądu, wyposażony w urządzenia zapewniające postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę pasażerów”<sup>172</sup>. W opinii sądu postawienie przecinka między zwrotami „budowle infra-

<sup>167</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 31–32.

<sup>168</sup> Wyrok NSA z 24 lipca 2002 r., I SA/Gd 1979/99, POP 2003/2/43, uchwała NSA z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, ONSA 2000, nr 3, poz. 92.

<sup>169</sup> M. Zieliński [w:] *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, z. 4, s. 17–18.

<sup>170</sup> <http://sjp.pwn.pl>, maj 2015 r. . Malec [w:] *Zarys teorii definicji prawniczej*, Philomath, Warszawa 2000, s. 109

<sup>171</sup> *Podręczny Słownik Języka Polskiego*, pod red. E. Sobol, PWN, Warszawa 1999, s. 726.

<sup>172</sup> <http://sjp.pwn.pl>; maj 2015 r.

struktury portowej” „budowie infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich” pozwala na uznanie, wbrew stanowisku organów podatkowych, że ustawodawca oddzielił dwa odrębne przedmioty podlegające opodatkowaniu – budowie o różnym rodzaju przydatności.<sup>173</sup>

W ocenie sądu odwoływanie się przez organy podatkowe do wykładni infrastruktury portowej zdefiniowanej w art. 2 pkt 4 u.p.p.m. jest wadliwe, „bowiem już z tej definicji wynika, że odnosi się ona wyłącznie do portów morskich. Pojęcie port jest zaś pojęciem szerszym niż port morski. Świadczy to również o dokonywaniu przez organ podatkowy wykładni zawężającej.

Sąd podkreśla natomiast, że wykładnia językowa jest wykładnią ścisłą, rozumianą jako opozycja zarówno wobec pojęcia wykładni rozszerzającej, jak i zawężającej. Sprzyja także bezpieczeństwu prawnemu. Jeżeli w rozpoznanej sprawie za pomocą wykładni językowej można dojść do jednej spójnej hipotezy interpretacyjnej, tym samym nie ma potrzeby odwoływania się do innych reguł wykładni, w tym wskazywanych przez organy podatkowe w uzasadnieniach decyzji wydanych w sprawie.

Konsekwencją koncepcji, iż to u.p.p.m. rozstrzyga o zaliczeniu danego obiektu do infrastruktury portowej, było odwołanie się do rozporządzeń wykonawczych do tej ustawy. Na mocy art. 5 ust. 2 ustawy o portach i przystaniach morskich wydane zostało rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 9 grudnia 2002 r. w sprawie określenia obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury zapewniającej dostęp do portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej<sup>174</sup>. Natomiast na podstawie art. 5 ust. 2a tejże ustawy wydano kilka rozporządzeń (sukcesywnie zmieniających), z których ostatnie to rozporządzenie Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej<sup>175</sup>.

W większości wyroków sądów administracyjnych akcentowano pogląd, iż zwolnieniem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.p.m., objęte są tylko takie obiekty, które są wskazane w powyższych rozporządzeniach<sup>176</sup>. Stanowisko odmienne zajął Wo-

<sup>173</sup> Wyrok NSA z 24 lipca 2002 r., I SA/Gd 1979/99, POP 2003/2/43,

<sup>174</sup> Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 9 grudnia 2002 r. w sprawie określenia obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury zapewniającej dostęp do portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. z 2003 r. Nr 4, poz. 41 z późn. zm.).

<sup>175</sup> Rozporządzenie Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej, Dz. U. z 2015, poz. 732.

<sup>176</sup> Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2008 r., II FSK 558/08 – wyrok dotyczył infrastruktury zapewniającej dostęp do portów Świnoujście i Szczecin, podobnie: wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2008 r., II FSK 1082/07 oraz z dnia 19 grudnia 2008, I SA/Sz 403/07; CBOSA; [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

jewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 31 października 2007 r.<sup>177</sup> Sąd, powołując się na treść art. 217 Konstytucji RP, stwierdził, że „stanowienie wszelkich ulg i zwolnień podatkowych zarezerwowane zostało wyłącznie dla ustaw. A zatem rozporządzenia jako akty rangi niższej od ustaw nie mogą stanowić unormowań, które stanowią materię ustawową i nie mogą również, w sposób odmienny od ustawy, kształtować zasad przyznawania ulg (zwolnień podatkowych) oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków”.

Sytuacja podatnika w kontekście rozpatrywanego problemu jest zatem nadal sporna i niewyjaśniona. Choć zdecydowana większość poglądów orzecznictwa skłania się ku ścisłej determinacji zakresu zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 i 2a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z regulacją art. 2 pkt 4 i 5 ustawy o portach i przystaniach morskich to argumenty nie wydają się do końca przekonujące. Nawet bowiem zakładając, że obie ustawy posługują się identyczną terminologią, to wcale nie musi to prowadzić do jednolitego rozumienia tych pojęć. Jak podkreśla Trybunał Konstytucyjny, z uwagi na szczególny rygoryzm pojęciowy prawa podatkowego tak samo sformułowana definicja nie musi być rozumiana identycznie<sup>178</sup>. Jednocześnie – jednym aktem normatywnym – dokonano nowelizacji dwóch ustaw. Nadal bowiem chodzi tu o dwa akty prawne, a dokonanie nowelizacji jednym aktem normatywnym ma charakter techniczny<sup>179</sup>. Niezależnie jednak od powyższego, słuszne wydaje się przyjęcie założenia, że przepis w danym akcie prawnym nie jest umiejscowiony przypadkowo, lecz wynika z racjonalnego działania prawodawcy. Jak stwierdził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia z 20 czerwca 1995 r.<sup>180</sup>, „Priorytet wykładni językowej można byłoby zaakceptować jedynie w warunkach dużej spójności systemu prawa i dyscypliny legislacyjnej ustawodawcy. Polski system prawa tych warunków nie spełnia, przez co wykładnia językowa dawać musi wyniki niepewne. Musi w związku z tym być wspierana wykładnią systemową i funkcjonalną”.

W literaturze podkreśla się, że nie ma znaczenia to, że ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej nie zawarł wprost odesłania do tej definicji, skoro zawarł to odesłanie w sposób pośredni, wskazując na bezpośrednie jej stosowanie także w podatku od nieruchomości<sup>181</sup>. Podkreślić przy tym trzeba, że w takim stanie sprawy wykładnia przepisu zgodnie z definicją ustawową ma pierwszeństwo przed słownikowym gramatyczno-językowym rozumieniem tego pojęcia.

<sup>177</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 31 października 2007 r., I SA/Sz 390/07; CBOSA; [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

<sup>178</sup> Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09. OTK-A 2012, nr 7, poz. 71.

<sup>179</sup> Morawski W. [et. al.], *Podatek od nieruchomości...*

<sup>180</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia z 20 czerwca 1995 r., III ARN 22/95, OSNP 2002, nr 20, poz. 476.

<sup>181</sup> B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 74–81.

Posługując się zatem wykładnią systemową, należy skonstatować, iż zakres zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. musi być ustalany z uwzględnieniem definicji „infrastruktury portowej” oraz „infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich” zawartych w ustawie o portach i przystaniach morskich. W art. 2 pkt 4 i 5 tejże ustawy definiuje się takie pojęcia jak:

- 1) infrastruktura portowa rozumiana jako znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe oraz ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje, związane z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.;
- 2) infrastruktura zapewniająca dostęp do portów lub przystani morskich rozumiana jako prowadzące do portu lub przystani morskiej oraz położone w granicach portu lub przystani morskiej tory wodne, wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, urządzeniami i instalacjami.

W art. 2 pkt 4 u.p.p.m. natomiast wskazuje się na warunki, które muszą być spełnione, aby dana budowla mogła być zaliczona do infrastruktury portowej:

- 1) musi znajdować się w granicach portu lub przystani morskiej;
- 2) musi być ogólnodostępna;
- 3) musi być związana z funkcjonowaniem portu;
- 4) powinna być przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.

## **2. Wykorzystywanie infrastruktury portowej do zadań podmiotu zarządzającego portem**

Pojęcie infrastruktury portowej na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy wiązać z przeznaczeniem urządzeń do wykonywania zadań podmiotu zarządzającego portem, polegających na świadczeniu usług związanych korzystaniem z nich. Tym samym zadań tych nie może wykonywać inny podmiot i nie korzysta on z tego powodu ze zwolnienia podatkowego.

Wprowadzony do definicji infrastruktury portowej warunek jej wykorzystywania przez podmiot zarządzający portem do świadczenia usług związanych z korzystaniem z tej infrastruktury nie modyfikuje przedmiotowego charakteru zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Nie jest bowiem ważne, kto jest właścicielem majątku, który spełnia kryteria umożliwiające zaliczenie go do infrastruktury portowej<sup>182</sup>.

---

<sup>182</sup> L. Etel, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 2013 r. (komentarz do art. 7).

Nie można jednak wykluczyć, że usługi takie mogą być też realizowane na majątku innych podmiotów. W tych przypadkach to oni, jako podatnicy podatku od nieruchomości, mogą korzystać ze zwolnienia. W każdej sytuacji jednak należy analizować przeznaczenie budowli i ich powiązanie ze świadczeniem usług przez zarządzającego portem, a nie przez podmioty trzecie<sup>183</sup>.

Takie stanowisko potwierdziło Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Szczecinie w decyzji z dnia 1 czerwca 2006 r.<sup>184</sup>, wskazując, że: „Z definicji: «infrastruktury portowej», sformułowanej w art. 2 pkt 4 ustawy o portach i przystaniach morskich, nie wynika bowiem, iż wymienione tam obiekty powinny pozostawać w posiadaniu podmiotu powołanego do zarządzania portem lub przystanią morską, a jedynie, iż mają być «przeznaczone do świadczenia przez podmiot zarządzający portem usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej»”.

Oddanie infrastruktury portowej w posiadanie zależne nie oznacza zaprzestania wykonywania przez podmiot zarządzający usług związanych z korzystaniem z tej infrastruktury. Należy nawet stwierdzić, że zarządzanie majątkiem odbywa się równolegle z zapewnieniem swobodnego i niedyskryminującego dostępu do niego wszystkim zainteresowanym. Należy również podkreślić, iż oba rodzaje usług: przeładunkowe, wykonywane przez operatora, oraz udostępnianie infrastruktury, wykonywane przez podmiot zarządzający, wiąże się dla armatora – gestora ładunku z dwoma odrębnymi opłatami. Opłatę za przeładunek armator uiszcza na rzecz operatora, a opłatę za korzystanie z infrastruktury (opłatę portową) uiszcza na rzecz podmiotu zarządzającego. Nie budzi przy tym najmniejszej wątpliwości charakter prawny opłaty portowej – jako opłaty cywilnoprawnej spełnianej przez armatora na rzecz podmiotu zarządzającego za spełniane przez ten podmiot świadczenie wzajemne (będące usługą podmiotu zarządzającego). Skoro zatem armator korzystający z usług podmiotu (operatora), któremu podmiot zarządzający wydzierżawił określony obiekt infrastruktury portowej, uiszcza na rzecz podmiotu zarządzającego opłatę za usługę, to oznacza to, że oddanie obiektu infrastruktury w dzierżawę nie stoi na przeszkodzie w dalszym wykorzystywaniu tego obiektu przez podmiot zarządzający do świadczenia usług na rzecz armatorów. W konsekwencji zatem obiekt oddany w dzierżawę nie traci przez to przymiotu obiektu infrastruktury portowej służącego do wykonywania przez podmiot zarządzający usług związanych z korzystaniem z tej infrastruktury<sup>185</sup>.

<sup>183</sup> R. Dowgier, *Glosa aprobowująca...*

<sup>184</sup> Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Szczecinie z dnia 1 czerwca 2006 r., SKO/450/1593/06.

<sup>185</sup> M. Kucharski, *Dzierżawa a prawo do ulgi*, „Rzeczpospolita” z 17 kwietnia 2013 r., „Podatki i rachunkowość”, D4.

W orzecznictwie znaleźć można również poglądy przeciwnie. Przykładowo, w wyroku z dnia 3 czerwca 2008 r.<sup>186</sup> NSA wskazał: „Podkreślić przy tym trzeba, że w takim stanie sprawy wykładnia przepisu zgodnie z definicją ustawową ma pierwszeństwo przed słownikowym gramatyczno-językowym rozumieniem tego pojęcia [...]. Pojęcie infrastruktury portowej na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy wiązać z przeznaczeniem urządzeń do wykonywania zadań podmiotu zarządzającego portem, polegających na świadczeniu usług związanych z korzystaniem z nich. **Tym samym zadań tych nie może wykonywać inny podmiot i nie korzysta on z tego powodu ze zwolnienia podatkowego**”. Z uwagi jednak na argumenty wcześniejsze przedstawione stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego nie wydaje się trafne<sup>187</sup>.

Reasumując, należy stwierdzić, iż z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 2 pkt 4 i art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. wynika, iż okoliczność oddawania budowli oraz zajętych pod nie gruntów przez podmiot zarządzający portem – na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o odpłatne korzystanie z infrastruktury portowej – nie prowadzi do utraty przez ten podmiot zarządzający zwolnienia z podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej oraz zajętych pod nie gruntów.

## 12. Opodatkowanie instalacji w budynkach

Zasadnicze pytanie, jakie powstaje w związku z badanym problemem, to: czy podatek od nieruchomości powinien być liczony od powierzchni użytkowej budynku zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W przypadku osobnego opodatkowania budynku według powierzchni użytkowej oraz dodatkowego opodatkowania instalacji znajdujących się w budynku doszłoby *de facto* do podwójnego opodatkowania jednego przedmiotu opodatkowania, jakim jest budynek. Najpierw budynek opodatkowany byłby według powierzchni, a następnie części składowe wchodzące w skład budynku opodatkowane byłyby jako budowle. Jak słusznie podkreśla się w orzecznictwie, urządzenia techniczne lub sieci znajdujące się w budynku i służące wykorzystaniu budynku zgodnie z jego przeznaczeniem nie mogą stanowić odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co znajduje oparcie w treści przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 lipca 2008 r.<sup>188</sup> Konstrukcja przepisu art. 3 ust. 9 pr. bud. wydaje się wskazywać, że każde urządzenie budowlane jest urządzeniem technicznym, lecz nie każde urządzenie techniczne jest urządzeniem budowlanym. W konsekwencji przyjąć należy, że zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a pr. bud. obiek-

<sup>186</sup> Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2008 r., II FSK 996/07, ONSA WSA 2009, nr 2, poz. 42.

<sup>187</sup> W. Krok, *Budowle w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010, s. 139 i n.

<sup>188</sup> Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2008 r., II FSK 418/08.

tem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, a więc urządzeniami, które nie muszą odpowiadać definicji urządzeń budowlanych, w szczególności nie muszą spełniać kryterium zapewnienia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Definicja budowli w ustawie podatkowej została skonstruowana w ten sposób, iż spośród obiektów budowlanych, wymienionych w sposób wyczerpujący w art. 3 pkt 1 pr. bud., zostały wyłączone budynki oraz obiekty małej architektury. Jednocześnie zakres pojęcia budowli został rozszerzony poprzez włączenie do tego zakresu – niebędących obiektami budowlanymi – urządzeń budowlanych w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związanych z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem<sup>189</sup>.

Wśród desygnatów budowli wskazanych w art. 3 pkt 3 pr. bud. wymieniono sieci techniczne. W załączniku do tej ustawy doprecyzowano, że są to sieci takie jak: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe (kategoria XXVI w załączniku). Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że sieci sprężonego powietrza, ciekłego azotu, elektryczna, komputerowa stanowią budowlę w rozumieniu zarówno przepisów prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie mogą one zatem stanowić jednocześnie urządzenia budowlanego.

Odmienne stanowiska wyraziły sądy administracyjne, przyjmując, iż znajdujące się w budynkach urządzenia powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle. W wyroku z dnia 15 października 2008 r.<sup>190</sup> (I SA/Bk 254/08) Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że „Nie można zgodzić się postawionym w skardze zarzutem, iż przyjęcie stanowiska dopuszczającego możliwość opodatkowania budowli usytuowanej w budynku prowadzi do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla, o podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt, iż budowla znajduje się «na powierzchni użytkowej budynku». W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), zaś w przypadku budowli jej wartość (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Co więcej ustawodawca dopuszcza np. opodatkowanie gruntu (podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia – art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) i jednocześnie opodatkowanie znajdującego się na nim budynku (jak wskazano powyżej podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia)”. Podobne stanowisko zostało zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

<sup>189</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 września 2013 r., II FSK 2498/11.

<sup>190</sup> Wyrok WSA z dnia 15 października 2008 r., I SA/Bk 254/08.

w Szczecinie z dnia 24 kwietnia 2008 r.<sup>191</sup>, w którym sąd stwierdził, iż „obudowa ta stanowi integralną część stacji transformatorowej, w której mieszczą się urządzenia techniczne wchodzące w skład sieci elektroenergetycznej, a ta z kolei uznawana jest za budowlę w rozumieniu prawa podatkowego, to uprawniony jest wniosek, iż obudowa ta nie może być inaczej traktowana jak budowla. W przypadku sieci elektroenergetycznej budowlą jest bowiem zbiór poszczególnych elementów konstrukcyjnych oraz urządzeń i instalacji, które zostały połączone w celu realizacji określonego zadania. Argument skarżącej Spółki, dotyczący możliwości demontowania urządzeń stacji i przenoszenia ich w inny punkt, nie może być argumentem przesadzającym o tym, że stacja ta nie jest budowlą. W przypadku stacji transformatorowych usunięcie z obudowy urządzeń nie powoduje automatycznie tego, że staje się ona budynkiem”.

Dużym zaskoczeniem był wyrok NSA z 10 stycznia 2008 r.<sup>192</sup> Rozpatrując sprawę opodatkowania stacji transformatorowej umieszczonej w budynku, sąd stwierdził, że „obiekt budowlany stacji transformatorowej jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości”.

NSA uznał, że samo spełnienie warunków zawartych w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (tzw. posiadanie przez obiekt ścian, fundamentów, dachu i istnienie trwałego związania z gruntem) nie wystarcza, aby został on uznany za budynek.

Umieszczenie w nim urządzeń technicznych oznacza, zdaniem sądu, że „dany budynek wykracza poza jego ustawowo określone elementy, wówczas przestaje być budynkiem”. Pogląd ten został poddany zgodnej i słusznej zarazem krytyce w literaturze przedmiotu<sup>193</sup>. Podobnie trudny do zaakceptowania podgląd wyrażono we wcześniejszym wyroku WSA w Szczecinie z 18 kwietnia 2007 r.<sup>194</sup>, w którym sąd przychylił się do stanowiska organu odwoławczego, według którego „przeznaczenie budynku jednoznacznie wiąże się z człowiekiem, jego bytem lub działalnością.

Stacja transformatorowa wraz z rozdzielniami prądu nie jest natomiast miejscem pracy człowieka, składem, magazynem czy też innym pomieszczeniem, w którym realizowane są ludzkie potrzeby. Stanowi natomiast integralną część sieci elektroenergetycznej”. Uzależnienie uznania danego obiektu za budynek od tego, czy służy on realizacji potrzeb ludzkich, czy nie, stanowi jaskrawy przykład interpretacji oderwanej całkowicie od legalnej definicji budynku.

Powyższych poglądów nie można zaakceptować, są bowiem przykładem wykładni *contra legem*. Każdy trwale związany z gruntem obiekt budowlany, który ma przegro-

<sup>191</sup> Wyrok WSA z dnia 24 kwietnia 2008 r., I SA/Sz 856/06.

<sup>192</sup> Wyrok NSA z 10 stycznia 2008 r., II FSK 1313/07.

<sup>193</sup> W. Morawski [w:] T. Brzezicki [et al.], *Ustawa o podatkach...*, s. 50–56, L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 95.

<sup>194</sup> Wyrok WSA z dnia 18 kwietnia 2007 r., I SA/Sz 716/06.

dy budowlane, dach i fundamenty, jest budynkiem na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Skoro jest budynkiem, to z uwagi na jednoznaczną treść art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy nie może już być budowlą.

Powyższe, rozbieżne poglądy dotyczące opodatkowania instalacji w budynkach funkcjonowały do czasu istotnej w tym zakresie zmiany ustawy Prawo budowlane z dnia z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw<sup>195</sup>. Choć nowelizacja nie dotyczyła ustawy należącej do systemu prawa podatkowego, jej wprowadzenie w życie miałoby ogromny wpływ na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Zgodnie bowiem z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., aby uznać daną rzecz za budynek (podlegający opodatkowaniu), konieczne jest stwierdzenie, że stanowi ona obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Wspomniana nowelizacja wprowadziła od dnia 28 czerwca 2015 r. nową definicję obiektu budowlanego. Przepis w dotychczasowym brzmieniu stanowił, że „Ileć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, obiekt małej architektury”. W konsekwencji, opierając się na powołanych przepisach, można było twierdzić, że instalacje i urządzenia techniczne zlokalizowane w budynku nie stanowią odrębnego przedmiotu opodatkowania (skoro składają się na definicję budynku, to opodatkowaniu jako jeden obiekt podlega budynek wraz z tymi instalacjami i urządzeniami). Natomiast po nowelizacji obiekt budowlany będzie zdefiniowany jako „budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”.

Zatem po zmianie definicji obiektem budowlanym jest między innymi budynek lub budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Nie ma również przesłanki „całości techniczno-użytkowej”, która miała zastosowanie do budowli. Oznacza to, że zarówno w odniesieniu do budowli, jak i budynków decydujące znaczenie będzie miało to, czy instalacje zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Definicja obiektu budowlanego uległa zatem zawężeniu, a to może stanowić argument do opodatkowania jako budowli tych urządzeń i instalacji znajdujących się wewnątrz budynków, które nie są konieczne dla zapewnienia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Wprowadzona nowelizacja może mieć znaczenie

---

<sup>195</sup> Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2015 r., poz. 443.

głównie dla właścicieli dużych obiektów przemysłowych (np. właścicieli budynków, w których zlokalizowane są instalacje i urządzenia o znacznej wartości).

Problemu nie powinno być natomiast z takimi instalacjami, jak elektryczna czy wodociągowa, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nadal powinny więc pozostać nieopodatkowane.

Organ, chcąc zakwestionować wysokość podatku zadeklarowaną przez podatnika, będzie musiał wszcząć postępowanie podatkowe, a podatnicy powinni gromadzić argumenty uzasadniające stanowisko, że zapewniają one możliwość wykorzystywania budynków zgodnie z przeznaczeniem.

### **13. Opodatkowanie nieruchomości zgodnie z ewidencją gruntów i budynków**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty z wyłączeniem: użytków rolnych oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych, lasów.

Problematyka dotycząca prowadzenia ewidencji nieruchomości została uregulowana w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości<sup>196</sup>. W rozporządzeniu tym określono, jakie dane dotyczące podatnika i przedmiotów opodatkowania powinny znaleźć się w ewidencji nieruchomości. Nowymi danymi, których obecnie nie ma potrzeby wykazywać w deklaracjach i informacjach odnoszących się do podatku od nieruchomości, są m.in.: identyfikatory działek ewidencyjnych, budynków i lokali, numer księgi wieczystej lub zbioru dokumentów oraz nazwa sądu, w którym prowadzona jest księga wieczysta lub zbiór dokumentów.

W postępowaniu podatkowym dane dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, rodzaju zabudowy prawa własności ustalane są zasadniczo na podstawie odpowiednich rejestrów publicznych. Rejestrami takimi są przede wszystkim ewidencja gruntów i budynków oraz księgi wieczyste. Co w przypadku, gdy dane z różnego rodzaju rejestrów różnią się w odniesieniu do tej samej nieruchomości?

Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 lipca 2014 r.<sup>197</sup>, ewidencja gruntów nie może przesądzać o własności nieruchomości (prawie użytkowania wieczystego), co przekłada się na ustalenie podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie, zgodnie z rękojmą wiary publicznej ksiąg wieczystych, należy

---

<sup>196</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości, Dz. U. Nr 107, poz. 1138.

<sup>197</sup> Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2014 r., II FSK 1953/12.

w pierwszej kolejności uwzględniać wpisy ujawnione w dziale drugim księgi wieczystej (dotyczące własności i użytkowania wieczystego).

Organ podatkowy, w sprawach dotyczących wymiaru podatku od nieruchomości, nie ma uprawnień do podważania zgodności z prawem wpisów zawartych w księdze wieczystej, objętych rękojmnią wiary publicznej ksiąg wieczystych.

Rękojmnia wiary publicznej ksiąg wieczystych jest wyłączona w odniesieniu do danych zawartych w dziale pierwszym księgi, dotyczącym opisu nieruchomości. W razie niezgodności danych ewidencji z oznaczeniem nieruchomości w księdze wieczystej sąd rejonowy dokonuje – na wniosek właściciela nieruchomości lub wieczystego użytkownika – sprostowania oznaczenia nieruchomości na podstawie danych ewidencji gruntów (katastru nieruchomości).

W sytuacji, gdy nieruchomość w ewidencji jest oznaczona symbolem „B” (właściwym dla terenów mieszkaniowych), to w zasadzie nie ma znaczenia, jakie jest jej faktyczne przeznaczenie (może to być grunt niezabudowany). Podobnie jeżeli grunt ma klasyfikację „R” (grunt orny), to w praktyce wcale nie musi być na nim prowadzona działalność rolnicza. Jednakże organ podatkowy jest związany ewidencją, tzn. nie może podważać – posługując się środkami dowodowymi uruchamianymi w toku postępowania podatkowego – ustaleń klasyfikacyjnych. Stawiałoby to pod znakiem zapytania sens prowadzenia stosownych ewidencji, zagrażając także pewności obrotu prawnego. Jeżeli ewidencja jest błędna (np. wójt uznał grunt za zajęty na działalność gospodarczą, mimo że jest rolny), trzeba najpierw zmienić dane w niej zawarte, a dopiero później domagać się zmiany decyzji podatkowej.

Ewidencja jest wiążąca w kilku przypadkach wskazanych w art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z jego brzmieniem: „przez użyte w ustawie określenia: użytki rolne, lasy, nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, grunty pod wodami płynącymi, grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi – rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Z przepisu tego wynika, że należy je opodatkować zgodnie z klasyfikacją w ewidencji.

Wobec tak jednoznacznego brzmienia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych trudno jednak uznać, że w innych sytuacjach ewidencja jest wiążąca.

Przykładem mogą być grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową. To nie ewidencja będzie mieć tutaj znaczenie, a faktyczne wykorzystanie terenu. Przyjęcie, że to ewidencja byłaby tu istotna, przeczy logice przepisów ustawy. Artykuł 1a ust. 3 byłby pozbawiony sensu, gdyby uznać, że również w przypadku innych gruntów, niż w nim wymienione, należy sięgać do oznaczenia w ewidencji.

Praktyczne problemy związane ze znaczeniem ewidencji gruntów i budynków pojawiają się w sytuacji niezgodności pomiędzy danymi wynikającymi z tej ewidencji a stanem rzeczywistym. Pojawia się bowiem pytanie, według którego stanu: faktycznego czy odzwierciedlonego w ewidencji gruntów i budynków, należy oceniać konsekwencje podatkowe danej sytuacji?

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne<sup>198</sup> podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Wypis z ewidencji ma charakter dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 o.p.<sup>199</sup> Oznacza to, że organ podatkowy nie ma co do zasady podstaw do pomijania tych danych w postępowaniu podatkowym. Podkreślić jednocześnie należy, że dane z ewidencji gruntów i budynków – jako mające walor dokumentu urzędowego – posiadają szczególną moc dowodową. Zwiększona moc dowodowa dokumentu urzędowego sprowadza się do przyjęcia dwóch domniemań, a mianowicie prawdziwości (autentyczności) oraz zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności). W konsekwencji organ podatkowy nie może odrzucić – bez przeprowadzenia przeciwdowodu – istnienia faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym. Domniemanie autentyczności dokumentu urzędowego wskazuje na to, że dany dokument pochodzi od organu, który go wystawił. Natomiast domniemanie zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności) nakazuje uznać, że treść dokumentu jest zgodna z rzeczywistością. Dzięki temu domniemaniu dowód urzędowy skracca i upraszcza postępowanie dowodowe. Nie ma potrzeby udowadniania faktów, które wynikają z dokumentu urzędowego<sup>200</sup>.

Nadmienić przy tym należy, że zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne nie mogą ingerować w dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków<sup>201</sup>. Brak jest nawet jakichkolwiek podstaw prawnych, na podstawie których organ podatkowy mógłby żądać wszczęcia postępowania administracyjnego mającego na celu doprowadzenie do zmian ewidencyjnych. Sądy administracyjne nie mogą merytorycznie oceniać w sprawach podatkowych czynności z zakresu prowadzenia ewidencji gruntów i budynków. Prowadzenie, w tym uaktualnianie ewidencji, nie należy do postępowania podatkowego zarówno dotyczącego ustalenia (określenia) wysokości zobowiązania podatkowego, jak

<sup>198</sup> Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne, Dz. U. z 2010 r. Nr 13, poz. 1287 ze zm.

<sup>199</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r., poz. 749.

<sup>200</sup> C. Kosikowski [et. al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 689.

<sup>201</sup> B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., I Sa/Gd 348/04*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 5, s. 1 i n.

i postępowania dotyczącego stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej. Uwzględnienie przeciwdowodu przeciwko wiarygodności ewidencji gruntów i budynków przedstawionego przez stronę postępowania nie może być utożsamiane z „ingerencją” w dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Organ podatkowy, wskutek dysponowania odpowiednim dowodem świadczącym o błędnym lub nieaktualnym wpisie w ewidencji gruntów i budynków, nie uwzględnia tylko tych danych i opiera rozstrzygnięcie na innym dowodzie, który uznaje za bardziej wiarygodny.

W kontekście powyższego należy zwrócić uwagę, że art. 194 § 3 o.p. nie może być rozumiany w ten sposób, że jedynym sposobem wykazania nieprawidłowości wpisów w ewidencji będzie doprowadzenie do ich zmiany w innym postępowaniu niż podatkowe. Powołany przepis nie stanowi bowiem podstawy do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania mającego na celu zmianę czy weryfikację danych zawartych w ewidencji, lecz uprawnia tylko organ podatkowy do pominięcia danych ewidencyjnych, w przypadku gdy w obrocie prawnym funkcjonuje inny dowód świadczący o niewiarygodności zapisów ewidencyjnych<sup>202</sup>.

Jak podkreśla się w literaturze, nie można utożsamiać zmiany danych ewidencyjnych z sytuacją, w której dochodzi do pominięcia tych danych w postępowaniu podatkowym wskutek istnienia określonego przeciwdowodu. Zmiana danych ewidencyjnych, która stanowi następstwo zaistnienia określonego zdarzenia, np. zmiana sposobu użytkowania budynku wpływa na zasady jego opodatkowania od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zdarzenie to wystąpiło. W tym przypadku zmiana danych ewidencyjnych nie może skutkować wzruszeniem prawomocnych decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego, ponieważ nie wywołuje skutków prawnych z mocą wsteczną. Dopiero od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano przekwalifikowania np. budynku letniskowego na mieszkalny, nastąpi zmiana zasad jego opodatkowania (i to bez względu na to, czy w ślad za tym dokonane zostaną zmiany w ewidencji budynków). Wynika to z art. 6 ust. 3 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. Organ podatkowy dokonuje w takim przypadku zmiany decyzji (art. 6 ust. 8 u.p.o.l.). Chodzi tutaj o prawomocną decyzję, ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok i to za miesiące następujące po miesiącu, w którym nastąpiła zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego. Podatnik w takim przypadku powinien w ciągu 14 dni od

<sup>202</sup> B. Pahl, *Glosa do wyroku NSA z dnia 5 czerwca 2014 r., II FSK 1581/12*, Lex/el. 2014.

zmiany sposobu użytkowania budynku złożyć informację na podatek od nieruchomości (art. 6 ust. 6 u.p.o.l.). Do opisanej sytuacji nie ma zastosowania art. 194 § 3 o.p. Przepis ten znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy dane ewidencyjne są niewiarygodne wskutek istnienia dokumentu świadczącego o nieaktualnym lub błędnym zapisie w ewidencji gruntów i budynków. Pozwala to również na weryfikację prawomocnej decyzji, ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Można zatem, dokonując wymiaru podatku, niejako „cofnąć się” do momentu, w którym wszedł do obrotu prawny dokument, na podstawie którego powinna, ale nie nastąpiła zmiana danych ewidencyjnych<sup>203</sup>.

Paragraf 1 wspomnianego już rozporządzenia w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości stanowi, iż ewidencja gruntów i budynków obejmuje dane liczbowe i opisowe, dotyczące gruntów, budynków i lokali, oraz dane dotyczące właścicieli nieruchomości (w przypadku gdy brakuje danych dotyczących właścicieli nieruchomości, w ewidencji wykazuje się dane osób i jednostek organizacyjnych, które tymi nieruchomościami władają). Z przepisu § 44 pkt 2 rozporządzenia wynika obowiązek organu prowadzącego ewidencję gruntów i budynków utrzymywania jej w stanie aktualności, tj. zgodnie z dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi obrazującymi rzeczywisty stan faktyczny i prawny. Dane w ewidencji podlegają aktualizacji wyłącznie z urzędu lub na wniosek określonych podmiotów – m.in. właścicieli i użytkowników wieczystych gruntów (oznacza to, że ani organ podatkowy, ani sąd administracyjny nie mają legitymacji do wystąpienia z wnioskiem o zmianę danych w ewidencji)<sup>204</sup>.

Dane w ewidencji powinny odpowiadać rzeczywistemu charakterowi gruntu oraz stanowi wynikającemu z określonych tytułów prawnych, w szczególności z orzeczeń sądowych, decyzji administracyjnych oraz umów. Ma ona zatem charakter deklaratoryjny, a nie konstytutywny, co oznacza, że nie kształtuje ona stanu prawnego ani faktycznego, a jedynie ma potwierdzać stan zaistniały wcześniej<sup>205</sup>.

W literaturze prezentowane są dwie linie argumentacji dotyczące mocy obowiązującej danych z ewidencji. Pierwsza z nich opiera się na literalnym brzmieniu przytaczanych powyżej przepisów ustaw podatkowych i wskazuje, że dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków mają moc bezwzględnie wiążącą dla wymiaru podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości<sup>206</sup>. Druga wskazuje, że dane z ewidencji mają jedynie walor

<sup>203</sup> B. Pahl, *Glosa do wyroku NSA z dnia 5 czerwca 2014 r...*

<sup>204</sup> K. Radzikowski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 6 stycznia 2009 r., I SA/Sz 374/08*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 3, s. 71 i n.

<sup>205</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2007 r., IV SA/Wa 689/07, Lex nr 351329; wyrok NSA z dnia 20 listopada 1998 r., II SA 914/98, Lex nr 41816; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1998 r., II SA 725/97, Lex nr 41837. W wyroku NSA z 21 lutego 2006 r., I OSK 473/05, Lex nr 194378 stwierdzono jednak, że wadliwa jest wykładnia, że ewidencja gruntów ma jedynie charakter techniczno-deklaratoryjny.

<sup>206</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/09*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 3, s. 214–215.

dokumentu urzędowego, którego treść może być podważona w toku postępowania podatkowego, a przedmiotem opodatkowania jest zawsze obiektywna rzeczywistość<sup>207</sup>.

Podobną rozbieżność jak w przypadku poglądów doktryny można znaleźć w stanowiskach wyrażanych w orzecznictwie sądów administracyjnych. O ile jednak większość przedstawicieli doktryny opowiada się za nadaniem danym z ewidencji gruntów i budynków „jedynie” statusu dokumentu urzędowego, o tyle przeważająca część najnowszych wyroków sądów administracyjnych traktuje je jako dane wiążące dla organów podatkowych przy wymiarze podatków rolnego, leśnego i od nieruchomości<sup>208</sup>.

Zgodnie z przepisami prawa geodezyjnego ewidencja gruntów i budynków mogłaby być samodzielną podstawą do wymiaru podatków lokalnych jedynie w tym zakresie, w jakim klasyfikuje kategorie gruntów wskazane w art. 1a ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. w sytuacji, gdy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych powołuje się na ewidencję.

Rozważanie możliwości prowadzenia przeciwdowodu wobec treści zapisów w ewidencji gruntów i budynków poprzez przeciwstawianie treści zapisów ewidencyjnych treści decyzji o wyłączeniu gruntów spod działalności rolniczej wydaje się nieporozumieniem. Decyzja bowiem nie może stanowić dowodu na treść zapisu w ewidencji.

## 14. Opodatkowanie nieruchomości związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych

Do roku 2010 r. (tj. do zmiany ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)<sup>209</sup> istniały spore kontrowersje dotyczące wykładni art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d normującego wysokość stawek podatkowych dla budynków i ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Wraz ze wspomnianą nowelizacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zmiana uległa brzmieniu analizowanego przepisu. Otóż wprowadzona nowelizacją niższa

---

<sup>207</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek Leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 86–87; M. Biskupski, H. Dzwonkowski, *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru zobowiązania w podatku od nieruchomości. Przyczynek do problematyki formalnej teorii dowodów w prawie podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10, s. 20–21; L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11, s. 5 i n.

<sup>208</sup> Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2009 r., II FSK 1594/07, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006, I SA/Gd 348/04, Lex nr 348665; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 marca 2007 r., II SA/Gd 297/06, Lex 334273; wyrok WSA w Gdańsku z 6 stycznia 2009 r., I SA/Gd 736/08, Lex 483130; wyrok WSA w Warszawie z 27 marca 2007 r., III SA/Wa 136/07, Lex 325249; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/07, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 1, poz. 14.

<sup>209</sup> Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. Nr 255, poz. 1461.

stawka podatku od nieruchomości dotyczy aktualnie budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, a nie jak dotychczas tylko tych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Do dnia 31 grudnia 2010 r. w u.p.o.l. funkcjonowała – przewidziana w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d – odrębna stawka maksymalna podatku od nieruchomości „dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych”. Jest to stawka zdecydowanie niższa od standardowej stawki dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Artykuł 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy podatkowej do dnia 31 grudnia 2010 r. stanowił, iż Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: od budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych – 3,46 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, zaś poczynając od dnia 1 stycznia 2011 r. przepis ten w pkt 2 lit. d uzyskał brzmienie „od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 4,27 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, a od dnia 1 lipca 2011 r. stanowi o budynkach lub ich częściach związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, przy czym stawka podatku w 2011 r. nie uległa zmianie.

Przepis ten, w zmienionym brzmieniu, podlegał kontroli Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 26 września 2013 r.<sup>210</sup> orzekł o konstytucyjności tego przepisu, stwierdzając jednocześnie, że jego nowelizacja (dnia 11 lipca 2011 r.) poza terminologią dostosowującą tę ustawę do terminologii zawartej w ustawie o działalności leczniczej potwierdzała wolę ustawodawcy, wyrażoną w ustawie zmieniającej z 2010 r. (od dnia 1 stycznia 2011 r.), poprzez dokonanie jego zmiany merytorycznej, poszerzającej zakres sytuacji, w których stosowana jest „preferencyjna” (niższa) stawka podatku od nieruchomości na podstawie tego przepisu. Dlatego też Trybunał Konstytucyjny uznał, że art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy podatkowej należy interpretować, uwzględniając przesłankę podmiotowo-przedmiotową. „Budynki lub ich części zajęte przez podmioty wykonujące działalność leczniczą muszą jednocześnie pozostawać w związku z działalnością leczniczą. Adresatem tego przepisu, w obydwu jego częściach, jest ten sam podmiot”.

Co do istotności zmiany omawianego przepisu, dokonanej z dniem 1 stycznia 2011 r., wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 marca 2013 r.<sup>211</sup>,

---

<sup>210</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 2013 r., K 22/12.

<sup>211</sup> Wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r., II FSK 1499/11.

stwierdzając, że przepis w brzmieniu znowelizowanym najwyraźniej stosuje szerszą formułę („związanych z”, a nie „zajętych na”), co tłumaczyć należy jako „posiadanych przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych”. Zdaniem tego sądu wskazana nowelizacja spowodowała zasadniczą zmianę normatywną oraz, że „skoro ustawodawca uznał, że konieczna jest zmiana tego przepisu po to, by objąć nim także te budynki lub ich części, które nie tylko są zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych, ale także związane z udzielaniem tych świadczeń, to oznacza, że wcześniej budynki lub ich części nie zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych, przepisem tym objęte nie były”.

Treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d tego przepisu (w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2010 r.), odnosząca się do budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, wyraźnie akcentuje związek funkcjonalny budynku lub jego części opodatkowanego preferencyjnie z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Rozróżnienie pomiędzy nieruchomościami (gruntami, budynkami lub ich częściami) zajętymi na określone potrzeby oraz nieruchomościami (gruntami, budynkami lub ich częściami) związanymi z określonym rodzajem działalności, jest istotną i charakterystyczną cechą unormowania zawartego w art. 5 ust. 1 u.p.o.l., a dotyczącego określania przez rady gmin wysokości stawek podatku od nieruchomości. W przepisie tym mowa bowiem o gruntach zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne (pkt 1 lit. b) oraz na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (pkt 1 lit. c), a także o budynkach mieszkalnych lub ich częściach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (pkt 2 lit. b) oraz o budynkach lub ich częściach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym (pkt 2 lit. c) i udzielania świadczeń zdrowotnych (pkt 2 lit. d) oraz na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (pkt 2 lit. e), oraz o gruntach związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 1 lit. a), a także o budynkach lub ich częściach związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 2 lit. b). Skoro ustawodawca używa różnych określeń, zakres znaczeniowy zwrotu „związany z” z założenia ustawodawczego musi być inny, niż zwrotu „zajęty na”. Ponieważ zwrot „grunty, budynki związane z działalnością gospodarczą” jest zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jako „będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą” (pomijając wyjątki dla wyводу nieistotne), znaczenie zwrotu „związany z” można tłumaczyć jako będący w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Zwrot „zajęty na” niewątpliwie ma znaczenie węższe niż „będący w posiadaniu”. Wskazuje na to redakcja przepisów art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b, c i d, której cechą charakterystyczną jest założenie, że budynki lub ich części „zajęte na” stanowią

pewną podkategorię: pod lit. b – podkategorię budynków mieszkalnych, w których prowadzona jest działalność gospodarcza, a pod lit. c i d – podkategorię budynków związanych z działalnością gospodarczą, w których prowadzona jest działalność w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym (lit. c) lub w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych (lit. d).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach<sup>212</sup> trafnie zatem wskazuje na konieczność ścisłego rozumienia owych podkategorii i wiązania ich z faktycznym przeznaczeniem budynków lub ich części – w odniesieniu do przedmiotu sprawy – na udzielanie świadczeń zdrowotnych, którymi zgodnie z art. 3 ustawy o działalności leczniczej<sup>213</sup> są działania o charakterze medycznym, służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Natomiast przeznaczenie budynków lub ich części, znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, na pomieszczenia pomocnicze, związane wprawdzie z tą działalnością i wymagane przez przepisy określające warunki wykonywania takiej działalności, w których jednak nie dokonuje się działań medycznych służących zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, wyklucza możliwość zakwalifikowania ich do podkategorii budynków i ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, a w konsekwencji wyklucza także możliwość objęcia ich preferencyjną stawką podatku od nieruchomości.

Niebagatelnym argumentem przemawiającym na korzyść zaprezentowanej wykładni art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2010 r. jest obowiązująca od dnia 1 stycznia 2011 r. nowelizacja tego przepisu, polegająca na zastąpieniu słów „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” słowami „związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”. Przepis w brzmieniu znowelizowanym najwyraźniej stosuje szerszą formułę („związanych z”, a nie „zajętych na”), co tłumaczyć należy jako „posiadanych przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych”. Z przeprowadzenia tej nowelizacji wynikają dwie istotne implikacje wykładnicze. Po pierwsze, skoro ustawodawca uznał, że konieczna jest zmiana przepisu po to, by objąć nim także te budynki lub ich części, które nie tylko są zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych, ale także związane z udzielaniem tych świadczeń, to oznacza, że wcześniej budynki lub ich części niezajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych przepisem tym objęte nie były. Po drugie, gdyby zgodzić się z wykładnią przepisu (w brzmieniu z 2010 r.) jej rezultatem byłoby objęcie preferencyjną stawką podatkową także budynków lub ich części tylko zwią-

---

<sup>212</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lipca 2014 r., I SA/GI 1741/13.

<sup>213</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r., o działalności leczniczej, Dz. U. Nr 112, poz. 654 ze zm.

zanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych; oznaczałoby to zatem, że nowelizacja przepisu nie ma znaczenia normatywnego, a jego treść jest identyczna zarówno przed, jak i po nowelizacji. Byłoby to nie do przyjęcia ze względu na zakaz dokonywania wykładni synonimicznej, jako że dwie istotnie od siebie formuły redakcyjne przepisu miałyby oznaczać to samo.

Można zatem powiedzieć, że fakt dokonania nowelizacji interpretowanego przepisu potwierdza prawidłowość wykładni dokonanej w sprawie przez organ interpretacyjny i zaaprobowanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny. Jest to tym istotniejsze, że zakres znaczeniowy zwrotu „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych” mógł być dyskutowany, o czym świadczy chociażby wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 8 listopada 2006 r.<sup>214</sup> W wyroku tym sąd uznał, że tylko te części uzdrowiska, które są szpitalami uzdrowiskowymi, są w całości zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych, natomiast w przypadku sanatorium – tylko pomieszczenia faktycznie zajęte na udzielanie świadczeń zdrowotnych. Jeśli zważyć, że cytowany wcześniej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zasadniczo dotyczył sanatoriów, które oprócz świadczeń zdrowotnych oferowały także usługi gastronomiczne, hotelarskie, a nawet rozrywkowe, można zauważyć przestrzeń interpretacyjną dla odmiennej kwalifikacji omawianego pojęcia w przypadku szpitali, zwłaszcza specjalistycznych, a nie uzdrowiskowych. Nowelizacja spowodowała jednak tak zasadniczą zmianę normatywną, że wyklucza to możliwość odmiennego, interpretowania przepisu w jego wcześniejszym brzmieniu.

## **15. Opodatkowanie nieruchomości publicznych szkół podstawowych**

Pytanie zasadnicze w kontekście badanego obszaru: czy po przekazaniu nieruchomości w trwałą zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej podatnikiem podatku od nieruchomości będzie podmiot sprawujący zarząd nieruchomością?

Pojęcie „trwałego zarządu” zostało uregulowane w ustawie o gospodarce nieruchomościami<sup>215</sup>. Zgodnie z art. 43 tej ustawy trwałą zarząd jest formą władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. W przypadku nieruchomości stanowiących przedmiot własności lub przedmiot wieczystego użytkowania jednostki samorządu tery-

<sup>214</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 8 listopada 2006 r., I SA/Sz 321/03.

<sup>215</sup> Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 z późn. zm.

torialnego oddaje się w trwały zarząd odpowiedniej samorządowej jednostce organizacyjnej, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Trwały zarząd ustanawiany jest w drodze decyzji właściwego organu. Trwałym zarządcą są najczęściej jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, które nie mając osobowości prawnej, realizują zadania państwa lub jednostki samorządu terytorialnego

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami podatku od nieruchomości są: osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej: z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Podatnikiem podatku z tytułu nieruchomości oddanych w trwały zarząd (co wynika z art. 43 ust. 5 ustawy o gospodarce nieruchomościami (dalej też jako u.g.n.) mogą zatem być samorządowe jednostki organizacyjne, jak np. jednostki budżetowe czy zakłady budżetowe. W takiej sytuacji obejmują one posiadanie nieruchomości jednostki samorządu terytorialnego na podstawie „innego tytułu prawnego” – najczęściej decyzji administracyjnej. Zakład budżetowy jako posiadacz nieruchomości będzie zatem płacił podatek od nieruchomości na podstawie innego niż umowa tytułu prawnego.

W aktualnym stanie prawnym trwały zarządca jako podatnik podatku od nieruchomości nie budzi sporów interpretacyjnych czy też większych kontrowersji. Problem powstaje wówczas, gdy nieruchomość będąca w trwałym zarządzie zostaje wydzierżawiona lub oddana w najem osobie trzeciej. Zgodnie bowiem z art. 43 ust. 2 pkt 3 u.g.n. jednostka organizacyjna, na której rzecz trwały zarząd nieruchomości został ustanowiony, może – na warunkach określonych tym przepisem – m.in. oddać nieruchomość lub jej część w najem. Tytuł prawny, który stanowi podstawę objęcia nieruchomości w posiadanie przez najemcę, ma zatem charakter wtórny, gdyż poprzedza go decyzja w sprawie ustanowienia trwałego zarządu.

W orzecznictwie dominował pogląd, iż podatkiem podatku od nieruchomości stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego jest ten podmiot, który posiada zawartą umowę bezpośrednio z właścicielem lub wynika ona z zarządu ustanowionego przez właściciela. Natomiast jeżeli umowa dzierżawy zostanie zawarta nie z właścicielem, ale z zarządcą lub posiadaczem takiej nieruchomości, wówczas podatnikiem podatku pozostaje nadal zarządca lub posiadacz, dlatego że tylko oni mają umowę zawartą bezpośrednio z właścicielem. Pogląd ten był akceptowany także w większości orzeczeń sądów administracyjnych, w których wskazywano także, że zarządzający nieruchomości

ścią nie wykonuje uprawnień właścicielskich Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, lecz działa jedynie w granicach określonych ustanowionym zarządem, a w związku z tym umowa dzierżawy z nim zawarta nie jest umową zawartą z właścicielem nieruchomości, o której była mowa w art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Stanowisko dotyczące opodatkowania nieruchomości komunalnych zajął w jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny<sup>216</sup>, w którym stwierdził, iż to na posiadaczu zależnym nieruchomości stanowiącej własność Skarbu państwa spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. Sąd zauważył, iż to Skarb Państwa w stosunkach cywilnoprawnych jest podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych państwowych osób prawnych. Czynności związane z zarządzaniem tym mieniem, zdaniem NSA, wykonują państwowe jednostki organizacyjne, które działają w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, czego konsekwencją jest to, że każda czynność prawna państwowej jednostki organizacyjnej jest czynnością Skarbu Państwa. Stroną umów cywilnoprawnych, zawieranych przez te jednostki, jest Skarb Państwa jako właściciel nieruchomości, dlatego też umowy te należy traktować jako zawarte z właścicielem. Dlatego podatnikiem jest posiadacz zależny, a nie zarządca nieruchomości. Uchwała ta spowodowała, że w praktyce organów podatkowych (w zasadzie) podatnikami podatku od nieruchomości byli posiadacze zależni nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, na podstawie umów zawartych z trwałym zarządcą.

W jednym z późniejszych wyroków natomiast Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że w przypadku gdy nieruchomość Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego została oddana w trwały zarząd, podatnikiem podatku od nieruchomości jest podmiot, na którego rzecz zostało ustanowione to prawa. Sytuacji tej nie zmieni również fakt, gdy zarządca odda nieruchomość posiadaczowi zależnemu na podstawie umowy najmu lub dzierżawy<sup>217</sup>.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 29 maja 2008 r. zauważył, że obowiązująca od dnia 1 stycznia 2003 r. zmiana treści przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.<sup>218</sup>, choć wykluczyła trwałych zarządców z katalogu podmiotów wymienio-

<sup>216</sup> Wyrok NSA w dniu 19 stycznia 1996 r., FPK 9/96, ONSA 1996, nr 4, poz. 152.

<sup>217</sup> Wyrok NSA z dnia 5 września 2006 r., II FSK 1090/05.

<sup>218</sup> Wprawdzie nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonana ustawą z dnia 30 października 2002 r. (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), obowiązująca od dnia 1 stycznia 2003 r., usunęła z katalogu tytułów prawnych trwały zarząd, o którym mowa w art. 43 i n. u.g.n., niemniej jednak nie budzi wątpliwości, że trwali zarządcy nieruchomości należących do Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego nie zostali wykluczeni z grona podatników podatków od nieruchomości. Użyty bowiem przez ustawodawcę w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. zwrot „posiadanie wynika z innego tytułu prawnego” należy odczytywać z innego niż umowa tytułu prawnego, a nie z innej umowy niż zawarta z właścicielem przedmiotu opodatkowania (nieruchomość, obiekt budowlany).

nych w treści tego przepisu jako podatników podatku od nieruchomości Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, to jednak nie spowodowała, że przestali oni być podatnikami jako posiadacze nieruchomości na podstawie innego tytułu prawnego w rozumieniu omawianego przepisu.

Innym tytułem prawnym w rozumieniu tego przepisu będzie np. przekazanie przedmiotu opodatkowania (nieruchomości, obiektu budowlanego) na podstawie decyzji administracyjnej w trwały zarząd jednostce organizacyjnej. Posiadacze zależni nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz zarządcy takich nieruchomości są podatnikami tylko wówczas, gdy posiadanie wynika z umowy zawartej bezpośrednio z właścicielem lub zarządem ustanowionym przez właściciela. W konsekwencji, jeżeli umowa dzierżawy lub najmu nieruchomości należącej do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego nie zostanie zawarta z właścicielem, a na przykład z zarządcą lub najemcą, podatnikiem podatku od tej nieruchomości pozostaje nadal zarządca lub najemca pod warunkiem, że ich tytuł prawny do posiadania pochodzi bezpośrednio od właściciela nieruchomości<sup>219</sup>.

W uzasadnieniu do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2011 r.<sup>220</sup> natomiast czytamy, iż w sytuacji gdy jednostka budżetowa w obrocie cywilnym nie występuje jako samodzielny uczestnik tego obrotu, nie oznacza jednocześnie, że w świetle ustaw podatkowych nie może posiadać statusu samodzielnego (odrębnego od Skarbu Państwa czy też jednostki samorządu terytorialnego) podatnika. Ustalenie prawnopodatkowej podmiotowości jednostki budżetowej powinno nastąpić przede wszystkim po dokonaniu właściwej wykładni przepisów ustawy podatkowej. Jedynie posiłkowo można uwzględnić definicje pojęć, wypracowane na gruncie innych gałęzi prawa, w tym prawa prywatnego, jeżeli nie zostały one dookreślone w prawie podatkowym. Nie zawsze jednak mechanizmy funkcjonujące np. w prawie cywilnym mogą być wprost przekładane na rozstrzyganie kwestii podatkowych. Posługiwanie się pojęciami ukształtowanymi w innych gałęziach prawa nie może prowadzić do ustaleń pozostających w sprzeczności z istotą obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są m. in. osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z in-

---

<sup>219</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 22 maja 2009 r., I SA/Wr 1311/08, Lex nr 509731.

<sup>220</sup> Wyrok NSA z dnia 29 września 2011 r., II FSK 1716/10, dostępne na [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

nego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Powyższe unormowanie składa się niejako z dwóch członów wyznaczających pozytywne przesłanki powstania obowiązku podatkowego, połączonych funktorem alternatywy nierozłącznej „lub”.

Oznacza to, że podatnikiem będzie osoba, której właściciel przekazał nieruchomość w posiadanie (z uwzględnieniem ww. wyjątku) na podstawie umowy, a zatem nie będzie nim podmiot, który obejmuje w posiadanie nieruchomość publiczną (np. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) w sposób wtórny, tzn. nie od właściciela, ale posiadacza dysponującego już prawem posiadania na podstawie określonego stosunku prawnego. Podkreślenia wymaga, iż ustawodawca, wymieniając ogólnie umowę jako podstawę oddania w posiadanie nieruchomości, nie wskazał jej rodzaju.

Drugi człon przepisu wskazuje natomiast, że podatnikiem może być również osoba, której posiadanie wynika „z innego tytułu prawnego”. W literaturze podkreśla się, że przez „tytuł prawny”, o którym mowa w omawianym przepisie, należy rozumieć m.in. zarząd, użytkowanie (art. 252 k.c.) oraz inne szczególne formy prawne gospodarowania nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego<sup>221</sup>.

*De lege ferenda* należałoby zastanowić się nad wprowadzeniem przez ustawodawcę zwolnienia w ogóle jednostek organizacyjnych działających w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, albowiem realizacja zasady powszechności opodatkowania wobec tej kategorii nieruchomości oznacza w praktyce, że kwoty na zapłacenie podatku przez te podmioty trzeba uwzględnić w ich planach finansowych (względnie przewidzieć w dotacji dla gminnych instytucji kultury) po to, by wróciły one do budżetu w postaci podatku. Jedynym beneficjentem całej tej operacji, która *per saldo* nie wywołuje żadnych skutków budżetowych, są jedynie banki zapewniające przepływ środków publicznych.

## 16. Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>222</sup>, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w art. 3 pkt 1 definiuje obiekt budowlany, przez który należy rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,

<sup>221</sup> Por. L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 167.

<sup>222</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, Dz. U. z 2010 r. Nr 243, 1623 ze zm., dalej jako pr. bud.

## c) obiekt małej architektury.

Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 3 pr. bud. przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W powołanym przepisie art. 3 pkt 3 pr. bud. budowla została określona na zasadzie definicji negatywnej oraz poprzez przykładowe wyliczenie budowli w rozumieniu tego przepisu. Tak sformułowana definicja budowli budzi wątpliwości interpretacyjne na gruncie Prawa budowlanego, a w konsekwencji również prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. W tym ostatnim przypadku – ze względu na to, że dotyczą prawa podatkowego zyskują one poważniejszy charakter, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r.<sup>223</sup>, stwierdzając, że w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny. W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane *per analogiam* na niekorzyść podatników.

Jak dalej wskazał Trybunał Konstytucyjny, definicja wyrażenia „budowla”, występująca w pr. bud. ma w rzeczywistości charakter definicji zakresowej częstkowej, a tym samym zakwalifikowanie jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do analogii z ustawy. Jakkolwiek posłużenie się definicją tego rodzaju nie budzi zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na

<sup>223</sup> Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, *legalis* nr 366942.

potrzeby prawa budowlanego, to całkowicie wykluczyć należy możliwość identycznego jej stosowania na gruncie prawa podatkowego. Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud. nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie (lub w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu pr. bud. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu pr. bud. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można zatem uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 pr. bud. w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud. czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 pr. bud. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu pr. bud., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu pr. bud. nie są instalacje.

Należy mieć na uwadze, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. Natomiast przez tymczasowy obiekt budowlany – w myśl art. 3 pkt 5 pr. bud. – 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, pokrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe<sup>224</sup>.

<sup>224</sup> Wyrok NSA z dnia 22 września 2009 r., II FSK 542/08, CBOSA.

W judykaturze występują dwa przeciwstawne nurty orzecznicze dotyczące opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych. Pierwszy z nurtów orzeczniczych prezentuje stanowisko, że obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury jest „budowlą” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc do budowli należy zaliczyć także tymczasowe obiekty budowlane (w tym obiekty nietrwale związane z gruntem), o których mowa w art. 3 pkt 5 pr. bud. Jako reprezentatywny dla tego rodzaju poglądów należy powołać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 listopada 2008 r.<sup>225</sup>, w którego uzasadnieniu stwierdzono: „rozstrzygnięcia wymagało, czy tymczasowy obiekt budowlany spełnia ww. warunki. Na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć, że nie ma racji autor skargi kasacyjnej stwierdzając, że nadanie obiektowi budowlanemu cechy tymczasowości pozbawia go możliwości zakwalifikowania do obiektów budowlanych. Z samej definicji z art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego wynika, że, jak to trafnie zauważono w odpowiedzi na skargę kasacyjną, chodzi w dalszym ciągu o obiekt budowlany z art. 3 pkt 1 tej ustawy, tyle, że tymczasowy. Sama omawiana ustawa podatkowa posługuje się tylko pojęciami «budynek», «budowla» jako obiektami budowlanymi w rozumieniu Prawa budowlanego, bez dalszych cech różnicujących”. Analogiczna argumentacja stanowiła podstawę wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie<sup>226</sup>.

Druga z linii orzeczniczych opiera swoje stanowisko na uznaniu, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, definiując w art. 2 ust. 1 przedmiot podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, nie rozciąga użytego w niej pojęcia budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej na obiekty tymczasowe, które określa w sposób odrębny Prawo budowlane w art. 3 pkt 5, a budowla jest obiektem wyróżniającym się spośród innych obiektów budowlanych, trwale związanym z gruntem. Fundamentalne znaczenie dla tej linii orzeczniczej ma wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 grudnia 2011 r.<sup>227</sup>, w którym uznano, że „przenośne kontenerowe pawilony handlowe nie są urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy Prawo budowlane i nie można ich przyporządkować do żadnej kategorii określanych jako budowla i nie mogą być one przedmiotem nałożenia podatku od nieruchomości”.

Skutkiem istniejących w orzecznictwie sądowym rozbieżności stała się uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2014 r.<sup>228</sup> Zdaniem NSA tymczasowe obiekty budowlane są szczególną odmianą obiektów budowlanych, wyróżnioną ze

---

<sup>225</sup> Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., II FSK 1083/07, CBOSA.

<sup>226</sup> Wyrok WSA z dnia 19 stycznia 2011 r., I SA/Sz 709/10; wyrok WSA z dnia 5 września 2007 r., I SA/Sz 848/06, CBOSA.

<sup>227</sup> Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., II FSK1389/11; wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., II FSK 658/06 oraz wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 września 2011 r., I SA/Ld 731/11, CBOSA.

<sup>228</sup> Uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, CBOSA.

względu na dwa zespoły cech, tj. cechę czasowości użytkowania albo cechę niepołączenia trwałego z gruntem. Jednocześnie każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech kategorii wymienionych w art. 3 pkt 1 pr. bud., czyli do budynków, budowli lub obiektów małej architektury. W związku z tym odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane. Te ostatnie są bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą się mieścić takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Na tej podstawie NSA stwierdził, że tymczasowy obiekt budowlany może być budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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. Jeśli tymczasowy obiekt budowlany spełnia te kryteria i jednocześnie jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, to podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Tematyka opodatkowania przedmiotowych obiektów podatkiem od nieruchomości była przedmiotem licznych orzeczeń<sup>229</sup> oraz rozważań zawartych w literaturze<sup>230</sup>. Ostatecznie jednak słuszne wydaje się stanowisko, że tymczasowe obiekty budowlane nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jak wynika bowiem z przepisu art. 3 pkt 1, obiekty budowlane dzielą się na trzy kategorie:

- budowle,
- budynki,
- obiekty małej architektury.

Tymczasowe obiekty budowlane nie są w tym wyliczeniu wymienione. Stanowią bowiem osobną grupę obiektów, które od „obektów budowlanych” wymienionych w art. 3 pkt 3 pr. bud. różni właśnie ich charakter tymczasowy. Orzecznictwo sądów administracyjnych w większości przyjmuje, że to wyłącznie przepis art. 3 pkt 1, 3 i 9

<sup>229</sup> Wyroki NSA z dnia: 13 stycznia 2009 r., II FSK 1391/07, II FSK 1392/07 i II FSK 1396/07; 8 listopada 2011 r., II FSK 764/10; 22 grudnia 2011 r., II FSK 1330/11 oraz 20 stycznia 2012 r., II FSK 1405/10.

<sup>230</sup> P. Borszowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, Komentarz*, Warszawa 2011, s. 86–87; L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Komentarz, op. cit.*, s. 38–39; R. Dowgier [et. al.], *Podatki i opłaty lokalne. 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 152–154; J. Waclawek, *Budowla w podatku od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 7, s. 26; W. Miemiec, *Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych*, Nowe Zeszyty Samorządowe 2003, nr 2, poz. 19.; B. Pahl, *Glosa do wyroku WSA w Poznaniu z dnia 9 stycznia 2013 r., sygn. akt III SA/Po 887/12*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 11, s. 33–38; R. Dowgier, *Glosa do wyroku WSA w Łodzi z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 987/09*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, poz. 43–46; G. Dudar, *Glosa do wyroku WSA w Łodzi z dnia 12 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 1011/09*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 9, poz. 4–7.

definiuje zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przyjmując takie założenie, to obiekty wymienione w art. 3 pkt 5 nie byłyby opodatkowane.

Pogląd taki podzielił NSA w wyroku z dnia 8 maja 2007 r.<sup>231</sup> dotyczącym opodatkowania tymczasowego obiektu budowlanego, jakim jest stragan uliczny typu „szczęki”. Sąd wskazał w tym wyroku, że: „Budynek typu «szczeka», którego opodatkowania podatkiem od nieruchomości domaga się skarżąca, nie mieści się w zakresie definicji wymienionej w art. 2 ust. 1 wskazanej powyżej ustawy nieruchomości ani obiektu budowlanego, gdyż nie stanowi budynku ani budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1 punkt 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wskazują na to normy zawarte w art. 1a ust. 1 punkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które w zakresie rozszyfrowania pojęcia obiektu budowlanego, to jest budynku oraz budowli odsyłają z kolei do definicji zawartych w ustawie – Prawo budowlane. Należy jednak zaznaczyć, że przy określaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości przepisy ustawy – Prawo budowlane mają ograniczone zastosowanie. W rzeczywistości sprowadzają się jedynie do definicji budynku, budowli i urządzeń budowlanych związanych z obiektem budowlanym w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z tego powodu należy je interpretować ściśle. Wskazana w art. 3 punkt 1 lit. a, b i c ustawy – Prawo budowlane definicja obiektu budowlanego nie stanowi, iż uprawnionym jest twierdzenie, stosownie do którego budowla typu «szczeka» mieści się w zakresie znaczeniowym tego pojęcia. Nie stanowi ona też obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 punkt 1 lit. a, b i c ustawy – Prawo budowlane ani budowli w rozumieniu art. 3 punkt 3 tej ustawy. Należący do skarżącej stragan kopertowy typu «szczęki» należy natomiast do zakresu pojęcia tymczasowego obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 punkt 5 ustawy – Prawo budowlane, do którego należą między innymi kioski uliczne oraz pawilony sprzedaży ulicznej. Tymczasowe obiekty budowlane, do którego należy posiadany przez podatniczkę obiekt typu «szczęki» nie mieszczą się natomiast, na co błędnie wskazuje autor skargi kasacyjnej, w zakresie pojęcia obiektu budowlanego stosownie do art. 3 punkt 1 ustawy – Prawo budowlane. Budowla typu «szczęki» nie podlega zatem w myśl art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Ponadto brak możliwości opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych można tłumaczyć również przewidzianym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych momentem powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. w przypadku obiektów nowo wybudowanych powstaje on 1 stycznia roku następnego po wybudowaniu obiektu. Oznaczałoby to, że tymczasowy obiekt budowlany stanie się

---

<sup>231</sup> Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., II FSK 658/06, Lex nr 927117.

opodatkowany jedynie wtedy, kiedy znajdując się w danej lokalizacji, przekroczy datę 1 stycznia. Jeżeli posiadacz zdąży przenieść go do innej lokalizacji przed tą datą, obiekt ten nigdy nie będzie podlegał opodatkowaniu<sup>232</sup>.

## 17. Opodatkowanie zamkniętych składowisk odpadów komunalnych

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>233</sup> pod pojęciem „budowla” należy rozumieć 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. Ustawodawca, definiując pojęcie „budowla”, odsyła do ustawy Prawo budowlane, a w myśl art. 3 pkt 3 ustawy przez „budowlę” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Ustawodawca zatem wprost wymienia składowiska odpadów jako budowle<sup>234</sup>.

Prowadzenie składowiska śmieci jest z zasady zwykłą działalnością gospodarczą, w związku z tym z majątkiem wykorzystywanym do takiej działalności wiążą się określone obciążenia w zakresie podatku od nieruchomości. Wysypisko zatem rozumiane jako obiekt budowlany wraz z urządzeniami i instalacjami, które się tam znajdują i które stanowią całość techniczno-użytkową, jest na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości klasyfikowane jako budowla. Oznacza to, że maksymalna stawka podatku od takiego obiektu może wynosić rocznie do 2 procent podstawy opodatkowania, którą z zasady jest wartość początkowa przyjmowana dla celów amortyzacji.

<sup>232</sup> W. Krok, *Budowla w podatku...*, *op. cit.*

<sup>233</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 też jako u.p.o.l.

<sup>234</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., I SA/Kr 855/09.

Składowanie śmieci dzieli się na dwie fazy: eksploatacyjną i poeksploatacyjną. W fazie eksploatacyjnej przyjmuje się odpady w celu ich unieszkodliwienia na poszczególnych kwaterach składowiska.

Zarządzający składowiskiem osiąga w tym okresie przychody z tytułu przyjęć odpadów. Ponosi również koszty utrzymania instalacji składowiska. Problemy zaczynają się, gdy składowisko trzeba zamknąć, bo nie ma już miejsca na nowe odpady. Jest to faza poeksploatacyjna, w której nie przyjmuje się śmieci, a jedynie ponosi koszty na rekultywację instalacji oraz monitoring składowiska.

Przepisy prawa podatkowego nie wskazują wprost zasad naliczania podatku od nieruchomości w odniesieniu do budowli kwater składowiska, jak również związanych z nimi gruntów i budynków w okresie poeksploatacyjnym, w którym trwa proces zamykania składowiska wskutek wyczerpania jego pojemności.

Stanowisko nakazujące opodatkowywać składowiska w okresie poeksploatacyjnym jest zgodne z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie<sup>235</sup>.

Z przepisów ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach<sup>236</sup> również wynika, że działalność składowiska odpadów następuje także po jego zamknięciu (gdy nie przyjmuje ono nowych odpadów). Po zamknięciu składowiska odpadów należy podejmować wiele czynności prawnych i faktycznych związanych z funkcjonowaniem składowiska (monitorowanie, rekultywowanie, odgazowywanie). Natomiast art. 61 ustawy o odpadach stanowi, że cena za przyjęcie odpadów do składowania na składowisko odpadów powinna uwzględniać w szczególności koszty budowy, eksploatacji, zamknięcia, rekultywacji, monitorowania i nadzorowania składowiska odpadów. W przepisach rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 09 grudnia 2002 r. w sprawie zakresu, czasu, sposobu oraz warunków prowadzenia monitoringu składowisk odpadów<sup>237</sup> wskazuje się, że monitoring składowiska odpadów obejmuje także fazę poeksploatacyjną, czyli okres 30 lat, licząc od dnia uzyskania decyzji o zamknięciu składowiska odpadów.

Fakt zaprzestania składowania odpadów przez przedsiębiorcę, np. z powodu braku miejsca na składowanie odpadów, nie wyłącza tej budowli z zakresu związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Cena za przyjęcie odpadów uwzględnia również funkcjonowanie składowiska po jego zamknięciu, a tym samym zaprzestanie przyjmowania odpadów nie powoduje, że działalność gospodarcza nie jest w dalszym ciągu prowadzona. Należy zatem grunty i budowlę składowiska odpadów nadal traktować jako związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą.

---

<sup>235</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 18 sierpnia 2009 r., I SA/Kr 855/09.

<sup>236</sup> Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 39, poz. 251 ze zm.).

<sup>237</sup> Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 9 grudnia 2002 r. w sprawie zakresu, czasu, sposobu oraz warunków prowadzenia monitoringu składowisk odpadów (Dz. U. Nr 220, poz. 1858).

Podkreślić trzeba także, że rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią, na co wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 stycznia 2007 r.<sup>238</sup>

Odnosząc się zaś do kwestii, czy w omawianym przypadku nie zachodzą względy techniczne, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., należy podkreślić, że brak legalnej definicji „względów technicznych” w u.p.o.l. uzasadnia przyjęcie rozumienia tego terminu w znaczeniu potocznym. Przepisy z innych gałęzi prawa, w szczególności prawa budowlanego, mogą być stosowane pomocniczo. Nie musi być więc w każdym przypadku wydana decyzja właściwego organu nadzoru budowlanego stwierdzająca niemożność wykorzystania danej nieruchomości lub obiektu budowlanego do prowadzenia działalności gospodarczej, choć jej funkcjonowanie w obrocie prawnym może znakomicie ułatwić stwierdzenie istnienia „względów technicznych”. Poprzez względy techniczne generalnie rozumie się obiektywne przeszkody uniemożliwiające prowadzenie działalności gospodarczej, przeszkody niezależne od podatnika. Względy natury ekonomicznej, finansowej czy też technologicznej nie mieszczą się w pojęciu „względy techniczne”. W omawianym przypadku trudno mówić o względach technicznych, a raczej technologicznych. Istotą budowli-składowiska odpadów jest przyjmowanie różnych odpadów (śmieci, nieczystości). Nie można jednak „zapełnienia” składowiska odpadów utożsamiać ze względami technicznymi. Także w zakresie gruntów pod taką budowlą nie można mówić o względach technicznych. Względy techniczne gruntu zachodziłyby w przypadku skażenia radiologicznego czy też chemicznego gruntu. Po wydaniu decyzji o zamknięciu składowiska odpadów podmiot zarządzający składowiskiem w okresie poeksploatacyjnym prowadzi tam działalność gospodarczą, w związku z czym grunty i budowle znajdujące się na składowisku stanowią przedmioty opodatkowania związane z działalnością gospodarczą<sup>239</sup>.

Z art. 1a. ust. 1 u.p.o.l. wynika, że za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej ustawodawca uważa grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l., chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Działalność gospodarcza natomiast zdefiniowana została jako działalność, o której mowa w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2. Jest to zarobkowa

<sup>238</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2007 r., II FSK 75/06.7. Podobnie R. Dowgier [et.al.], *op. cit.*

<sup>239</sup> *Ibidem*, s. 77 i n.

działalność wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatacja zasobów naturalnych, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Stosownie do przepisu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, grunty nieobjęte przepisami o podatku rolnym oraz grunty objęte przepisami o podatku rolnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.

Przepis art. 5 ust. 1 u.p.o.l. nakłada na rady gmin obowiązek określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, przy czym zróżnicowanie wysokości stawek uzależnione jest od rodzajów nieruchomości wymienionych w art. 2 u.p.o.l. Przepis ten wprowadza zróżnicowanie stawek od 1 m<sup>2</sup> gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od gruntów pozostałych.

Kwestia zaliczenia terenów poeksploatacyjnych do gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą była rozstrzygnięta przez Sąd Najwyższy, który orzekając w składzie siedmiu sędziów, dnia 27 października 1994 r. wydał uchwałę<sup>240</sup>, według której „tereny poeksploatacyjne podlegające rekultywacji, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa [...] są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. Uchwała ta bowiem, pomimo zmiany w tym czasie stanu prawnego w zakresie podatku od nieruchomości, zachowała nadal swą aktualność, przede wszystkim w zakresie jej motywów.

Wydanie uchwały Sądu Najwyższego doprowadziło do usunięcia rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. Istotnie, przed zapadnięciem powołanej uchwały wydane zostały nieliczne wyroki NSA reprezentujące odmienne stanowisko w sprawie charakteru terenów poeksploatacyjnych. Obecne orzecznictwo, zarówno administracyjne, jak i sądowo-administracyjne prezentuje jednolitość poglądu w tym przedmiocie, uznając tereny poeksploatacyjne przed zakończeniem ich rekultywacji za tereny związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią. Stwierdzić zatem trzeba, że grunty poddane rekultywacji są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę. Oznacza to, że takie grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości<sup>241</sup>.

---

<sup>240</sup> Uchwała Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 października 1994 r., III AZP 5/94.

<sup>241</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 stycznia 2007 r., II FSK 75/06, Lex nr 286671.

Przedsiębiorcy chcą natomiast, aby opodatkowany był sam grunt i to od powierzchni. Wówczas obciążenia w podatku od nieruchomości byłyby dużo niższe. Jednak w celu uznania, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie grunty zajęte na potrzeby działalności gospodarczej, należałoby udowodnić, że zasadniczym elementem składowiska nie jest wynik prac budowlanych, a istotą prowadzenia składowiska jest wykorzystywanie gruntu jako takiego. Nie sposób zatem przyjąć poglądu, że po zamknięciu składowiska, prowadząc jedynie prace rekultywacyjne, nie osiąga żadnego dochodu i nawet nie zmierza do jego uzyskania i nie spełnia tym samym podstawowej przesłanki „zarobkowania” pozwalającej uznać jej działalność za gospodarczą.

## 18. Opodatkowanie sieci telekomunikacyjnej

W polskim prawie pojęcie „sieć telekomunikacyjna” zdefiniowane zostało w ustawie z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne<sup>242</sup>, gdzie oznacza: „systemy transmisyjne oraz urządzenia komutacyjne lub przekierowujące, a także inne zasoby, które umożliwiają nadawanie, odbiór lub transmisję sygnałów za pomocą przewodów, fal radiowych, optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną, niezależnie od ich rodzaju”.

Świadczenie usług telekomunikacyjnych to wykonywanie usług za pomocą własnej sieci, z wykorzystaniem sieci innego operatora lub sprzedaż we własnym imieniu i na własny rachunek usługi telekomunikacyjnej wykonywanej przez innego dostawcę usług (art. 2 pkt 41 pr. tel.). Wreszcie dostęp telekomunikacyjny polega na korzystaniu z urządzeń telekomunikacyjnych, udogodnień towarzyszących lub usług świadczonych przez innego przedsiębiorcę telekomunikacyjnego, na określonych warunkach, w celu świadczenia usług telekomunikacyjnych (art. 2 pkt 6 pr. tel.).

Dostarczanie sieci telekomunikacyjnych jest działalnością telekomunikacyjną (art. 1 ust. 1 pkt 1 pr. tel.), która wymaga rejestracji. Z definicji dostarczania sieci telekomunikacyjnej wynika, że wyłącznie wytworzenie sieci nie stanowi jej dostarczania. W znaczeniu definicji dostarczania sieci telekomunikacyjnej (art. 2 pkt 4 pr. tel.) działalność przedsiębiorcy polegająca na budowie sieci telekomunikacyjnej nie będzie więc jej dostarczaniem. Dopiero przygotowanie sieci telekomunikacyjnej po jej wybudowaniu w sposób umożliwiający świadczenie w niej usług, jej eksploatację, nadzór nad nią lub też umożliwianie dostępu telekomunikacyjnego będzie w efekcie dostarczaniem sieci telekomunikacyjnej<sup>243</sup>.

<sup>242</sup> Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne, Dz. U. z 2004 r. Nr 171, poz. 1800, dalej też jako pr. tel.

<sup>243</sup> M. Rogalski, *Prawo telekomunikacyjne. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 10.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2009 r.<sup>244</sup> sieci telekomunikacyjne nie są urządzeniami technicznymi służącymi do prawidłowego użytkowania obiektu budowlanego, tj. słupa energetycznego ani kanału, w którym ułożone są kable telekomunikacyjne. To obiekt budowlany (słup, kanał) umożliwiający korzystanie z sieci telekomunikacyjnej, która jest odrębnym obiektem budowlanym.

Zasadnicze pytanie, jakie zatem powstaje w związku z takim rozumieniem sieci telekomunikacyjnej, to: czy stanowi ona samodzielny od kanalizacji kablowej (w której często sieć jest umiejscowiona) przedmiot opodatkowania? Zgodnie z załącznikiem do ustawy – Prawo budowlane<sup>245</sup> (kategoria XXVI) sieci telekomunikacyjne zostały zaliczone do obiektów budowlanych.

Pojęcie „obiekt budowlany” należy rozumieć zgodnie z jego definicją zawartą w ustawie – Prawo budowlane. Wynika to z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.<sup>246</sup>, w którym stwierdza się, że budynkiem i budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do definicji obiektu budowlanego zawartej w tych przepisach. Ma to swoje następstwa przy ustalaniu rzeczy podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają wszystkie obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, z wyjątkiem tzw. obiektów małej architektury. Obiektami małej architektury są, co wynika z art. 3 pkt 4 pr. bud., niewielkie obiekty, a w szczególności:

- 1) obiekty kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- 2) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
- 3) obiekty użytkowe, służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie obiekty budowlane w postaci budynków i budowli. Obiekty małej architektury nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości<sup>247</sup>.

W przepisie art. 3 pkt 1 pr. bud. stanowi się, że obiekt budowlany to:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury.

<sup>244</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z 4 czerwca 2009 r., I SA/Sz 53/09, Lex nr 510652.

<sup>245</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, Dz. U. z 2013 r., poz. 1409, dalej też jako pr. bud.

<sup>246</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 2014 r., poz. 849.

<sup>247</sup> T. Wołowicz, *Glosa do wyroku WSA z dnia 24 listopada 2010 r., I SA/Sz 755/10. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości linii energetycznych w kanalizacjach technicznych*, „Glosa” 2011, nr 2, s. 95–101.

Następnie art. 3 pkt 2 pr. bud. definiuje budynek jako obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, nie definiując jednak pojęcia „instalacje i urządzenia”.

Zawarta w art. 3 pkt 4 pr. bud. definicja obiektów małej architektury określa je jako niewielkie obiekty, a następnie podaje przykłady obiektów małej architektury.

Pojęcie budowli – zdefiniowane w art. 3 pkt 3 pr. bud. – obejmuje swym zakresem wszystko to, co jest obiektem budowlanym, ale nie jest ani budynkiem, ani obiektem małej architektury.

Obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane (pr. bud.) jest natomiast budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową (każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową) wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

Przedstawiona wyżej definicja wykazuje się niewątpliwie zawiłością i brakiem precyzji sformułowań, co wielokrotnie dostrzegane było w orzecznictwie. Dotychczas przyjmowano, że budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest budowla w rozumieniu prawa budowlanego oraz urządzenie budowlane umożliwiające użytkowanie obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. W uzasadnieniu do wyroku z dnia 3 lutego 2006 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zakres pojęcia budowla na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest szerszy niż na gruncie prawa budowlanego<sup>248</sup>.

Wydaje się, że na skutek orzeczenia wydanego przez Trybunał Konstytucyjny<sup>249</sup> sytuacja ta może ulec zmianie. Wyrok ten został co prawda wydany w odniesieniu jedynie do jednego z typów obiektów potencjalnie podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. wyrobisk górniczych, i nie stanowi wiążącej wykładni przepisów prawa, ale przedstawiona w jego uzasadnieniu dogłębna analiza wymienio-

<sup>248</sup> Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2006 r., II FSK 656/05.

<sup>249</sup> Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09.

nych wyżej pojęć i przywołane zasady interpretacji tych terminów mogą znaleźć szersze zastosowanie.

Przed wszystkim Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na błędy legislacyjne i niejednoznaczność definicji budowli zarówno na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i prawa budowlanego, do której ta pierwsza się odwołuje. O ile jednak wady te uznane zostały za mające mniejsze znaczenie w odniesieniu do prawa budowlanego, o tyle podkreślano ich daleko idące konsekwencje w przypadku ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Trybunał Konstytucyjny powołał się na wnioski formułowane we wcześniejszych orzeczeniach, na podstawie regulacji art. 84 i 217 Konstytucji (ustanawiających obowiązek precyzyjnego określania istotnych elementów obowiązku podatkowego w ustawie), a w szczególności zakaz prowadzenia wykładni przepisów prawa podatkowego *per analogiam* na niekorzyść podatników. W konsekwencji, zabiegi interpretacyjne dopuszczalne na gruncie ustawy Prawo budowlane, polegające na poszukiwaniu znaczenia terminu *budowla* opartego na ustaleniu cech charakterystycznych tych obiektów, które wskazane zostały przykładowo w art. 3 pkt 3 pr. bud. i zakwalifikowanie danego obiektu jako budowli przez analogię do ww. przykładów, nie powinny być akceptowane w przypadku ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zdaniem Trybunału zatem, za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie te obiekty, które zostały wyraźnie wskazane w art. 3 pkt 3 pr. bud. (lub w innych przepisach i załącznikach do niego), ponieważ tylko w odniesieniu do nich spełniony jest wymóg określenia obowiązku podatkowego bezpośrednio w ustawie. W zakresie więc, w jakim regulacja art. 3 pkt 3 pr. bud. znajduje zastosowanie do ustalenia zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, lista budowli zawarta w tym przepisie, pomimo jego odmiennego brzmienia, nie może być traktowana jako przykładowe wyliczenie, ale jako zamknięty katalog.

Za oczywiste należy zatem uznać twierdzenie, że nie każdy obiekt, który może zostać zakwalifikowany jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego, będzie stanowił budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pomimo zasadniczego podobieństwa definicji budowli na gruncie obu regulacji, ze względu na odrębność dziedzin prawa, do których one należą i obowiązujących w nich zasad wykładni, efekty interpretacji tych terminów są całkowicie odmienne.

Z treści art. 2 ust. 1 u.p.o.l. wynika, że budynki i budowle stanowią odrębne przedmioty opodatkowania. Budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi stanowi odrębny od budowli obiekt budowlany. Budowlą, zgodnie z art. 3 pkt 3 pr. bud., jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem.

Zaliczenie konkretnego obiektu do budowli wymaga zatem stwierdzenia, czy został on wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud., a jeżeli nie, to czy jest on podobny do obiektów w nim wymienionych i jednocześnie nie ma cech pozwalających na zaliczenie go do budynków lub obiektów małej architektury. Przepis ten jest więc na tyle precyzyjny, że pozwala na określenie przedmiotu opodatkowania. Wśród desygnatów budowli w art. 3 pkt 3 ustawy pr. bud. wymieniono m.in. sieci techniczne i sieci uzbrojenia terenu. Ustawodawca nie zdefiniował tych pojęć. Z uwagi na specyficzny, techniczny charakter tych pojęć zawodne może być odwołanie się do ich potocznego rozumienia w języku etnicznym<sup>250</sup>. Nieuzasadnione wydaje się również szukanie rozumienia tych pojęć poprzez definicje zawarte w aktach prawnych regulujących inny zakres przedmiotowy jak np. ustawa – Prawo geodezyjne i kartograficzne<sup>251</sup> (art. 2 pkt 11) czy ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>252</sup> (art. 2 pkt 13), które definiują pojęcie sieć uzbrojenia terenu czy uzbrojenie terenu na potrzeby tych ustaw. Definicje te obowiązują zatem w zakresie uregulowanym ustawami, w których je zawarto, i w zakresie aktów wykonawczych do nich. Nie wiążą natomiast w odniesieniu do pojęć uregulowanych w innych ustawach, regulujących inną dziedzinę<sup>253</sup>.

Analizując orzecznictwo w tej sprawie<sup>254</sup>, jak również tezy z piśmiennictwa<sup>255</sup> można przyjąć, że istnieje jednolity pogląd o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości kanalizacji kablowych wraz z ułożonymi w nich przewodami telekomunikacyjnymi, w stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie zmiany wprowadzonej przepisem art. 65 pkt 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych<sup>256</sup>.

<sup>250</sup> B. Brzeziński, W. Morawski, *Kable telekomunikacyjne znajdujące się w kanalizacji kablowej a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2008, Nr 10, s. 20 i n.; K. Aromiński, *Pojęcie „sieci technicznej” jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Nieruchomości” 2012, nr 9.

<sup>251</sup> Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne – art. 2 pkt 11, Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 ze zm.

<sup>252</sup> Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym – art. 2 pkt 13, Dz. U. Nr 80, poz. 717 ze zm.

<sup>253</sup> B. Brzeziński, W. Morawski, *op. cit.*, s. 20 i n.

<sup>254</sup> Por. wyroki: NSA w Warszawie z dnia 13 maja 2010 r., II FSK 252/09; WSA w Poznaniu z dnia 17 grudnia 2013 r., III SA/Po 1416/13; WSA w Krakowie z dnia 06 czerwca 2013 r., I SA/Kr 896/13; WSA w Warszawie z dnia 16 listopada 2012 r., III SA/Wa 2601/12.

<sup>255</sup> E. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 1998, s. 24–28; L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości – problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 163–165; R. Dowgier, *Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 12; I. Mirek, *Czy drut telefoniczny jest budowlą (obiektem budowlanym) na gruncie podatku od nieruchomości*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2005, nr 72; F. Światała, *Budowle w energetyce i telekomunikacji a podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 2.

<sup>256</sup> Ustawa z dnia 7 maja 2010 o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych, Dz. U. z 2010 r., poz. 106, poz. 675 ze zm.

Wprowadzona zmiana wprowadziła bezsporną definicję obiektu liniowego określając go jako obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość. W szczególności są to: droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Zmiana spowodowała, że dotychczasowa wykładnia przepisów i orzecznictwo przestały być aktualne.

Obiekt ten dodatkowo zdefiniowano w art. 3 pkt 3a pr. bud. Jest nim obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy **oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego**. Nie ma wątpliwości, że po wprowadzeniu nowej definicji kable w kanalizacji kablowej nie są budowlą (urządzeniem budowlanym lub jego częścią) w rozumieniu prawa budowlanego. Zmiana ta, uwzględniając orzecznictwo sądowe, skutkuje tym, że kable umieszczone w kanalizacji kablowej nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Dotyczy to wszystkich rodzajów kabli, nie tylko telekomunikacyjnych. Kable natomiast ułożone bezpośrednio w gruncie (nie w rurach kanalizacji kablowej) nadal podlegają opodatkowaniu jako sieć uzbrojenia terenu<sup>257</sup>.

Należy ponadto podkreślić, że urządzenia techniczne zostały wyraźnie wymienione w art. 3 pkt 3 pr. bud. jako budowle, gdy są „wolno stojące” – analogicznie jak kable ułożone w ziemi lub umieszczone na słupach. Gdy urządzenie techniczne znajdzie się w budynku – tak jak kable w kanalizacji kablowej – nie jest traktowane jako budowla.

Z przeprowadzonej powyżej argumentacji wynika więc jednoznaczna i uzasadniona ocena prawna, że przewody telekomunikacyjne ułożone w kanalizacji kablowej nie tworzą z nią całości techniczno-użytkowej podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Jak się zatem wydaje, wszelkie próby **uznania kabli telekomunikacyjnych położonych w kanalizacji kablowej za urządzenie lub instalacje stanowiące część budowli w rozumieniu prawa budowlanego powinny zostać uznane za niewłaściwe**.

Z całą stanowczością linie kablowe ułożone w kanalizacji kablowej nie mogą być kwalifikowane ani jako samodzielne budowle w rozumieniu prawa budowlanego, ani jako instalacje lub urządzenia stanowiące wraz z budowlą całość użytkowo-techniczną,

<sup>257</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości, Komentarz*, Warszawa 2012.

ani jako urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem.

## 19. Opodatkowanie wyciągów narciarskich

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. 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. Odtworzenie definicji budowli wymaga w związku z tym odwołania się do przepisów prawa budowlanego. Wprawdzie w tym przypadku sposób odesłania może sugerować, że dotyczy ono wszystkich przepisów prawa regulujących projektowanie, budowę, użytkowanie, rozbiórkę obiektów budowlanych, niezależnie od ich rangi (odsyłając do konkretnej ustawy, np. w art. 1b ust. 2 u.p.o.l. ustawodawca wskazuje zarówno datę uchwalenia aktu, jak i jego pełen tytuł i miejsce ogłoszenia), to jednak z uwagi na to, że dotyczy ono definicji przedmiotu opodatkowania, oznaczać może wyłącznie odesłanie do przepisów rangi ustawowej<sup>258</sup>. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP przedmiot opodatkowania musi być uregulowany w ustawie. Do unormowania w aktach prawnych niższego rzędu mogą zostać, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny<sup>259</sup>, przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. Dokonując wykładni pojęcia „przepisy prawa budowlanego”, użytego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zgodzie z Konstytucją RP uznać zatem należy, iż odesłanie to odnosić się może wyłącznie do przepisów rangi ustawowej. Pojęcie obiektu budowlanego, budowli i urządzenia budowlanego zostało zresztą zdefiniowane w ustawie – Prawo budowlane.

Budowlę zdefiniowano w Prawie budowlanym poprzez definicję zakresową niepełną, nie wskazuje ona bowiem wszystkich elementów z danego zakresu, a ogranicza się jedynie do wyróżnienia przykładu tych elementów<sup>260</sup>. W art. 3 pkt 3 pr. bud. ustawodawca wskazał, że ilekroć w Prawie budowlanym jest mowa o budowli, należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem

<sup>258</sup> Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A z 2011 r. Nr 7, poz. 71.

<sup>259</sup> Wyrok TK z dnia 8 grudnia 2009 r., K 7/08, OTK-A z 2009 r. Nr 11, poz. 166.

<sup>260</sup> M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 199.

urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Definicja ta, co wyraźnie podkreślono także w powołanym wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., została sformułowana wadliwie, definiuje ona bowiem budowlę jako obiekt budowlany niebędący budynkiem i obiektem małej architektury, zaś z definicji obiektu wynika, iż są to budynki, budowle i obiekty małej architektury. Jednakże przykładowe wyliczenie obiektów, które według ustawodawcy zaliczają się do tej kategorii, oddaje intencje ustawodawcy co do objęcia zakresem tej definicji tych obiektów, które *expressis verbis* zostały w nim wymienione, oraz tych, które są do nich podobne z uwagi na ich konstrukcję, przeznaczenie i charakter. Zaliczenie konkretnego obiektu do budowli wymaga zatem stwierdzenia, czy został on wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud., a jeżeli nie, to czy jest on podobny do obiektów w nim wymienionych i jednocześnie nie ma cech pozwalających na zaliczenie go do budynków lub obiektów małej architektury.

W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. zwrócono uwagę, że o ile dla celów prawa budowlanego definicja zakresowa częściowa i tym samym możliwość odwołania się w celu zakwalifikowania obiektu budowlanego niewymienionego wprost w definicji poprzez odwołanie się do analogii ustawy nie rodzi zastrzeżeń, o tyle całkowicie należy wykluczyć możliwość identycznego stosowania jej na gruncie przepisów podatkowych. Konieczność przestrzegania standardów konstytucyjnych wymaga w związku z tym takiej wykładni pojęcia budowli dla celów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przy której za budowlę uznaje się wyłącznie obiekty, które *expressis verbis* wymieniono w art. 3 pkt 3 pr. bud. lub w pozostałych przepisach tej ustawy (np. art. 29 ust. 1 i 2), albo też w załączniku do niej.

Trybunał podkreślił także, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż Prawo budowlane, to taka kwalifikacja, jeśli nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy, czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do Prawa budowlanego precyzują bądź definiują wyra-

zenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu Prawa budowlanego. W tym miejscu konieczne okazuje się jednak poczynienie pewnego istotnego zastrzeżenia. W prawie podatkowym – inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego – obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie ma podstaw, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Odwołanie się w tej ustawie do przepisów prawa budowlanego należy bowiem interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej.

Przy takim pojmowaniu pojęcia budowli art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy Trybunał Konstytucyjny uznał za 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<sup>261</sup>.

Zgodzić się trzeba między innymi z uzasadnieniem wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie<sup>262</sup>, że wyciąg narciarski jest budowlą sportową wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Z załącznika do Prawa budowlanego wynika, że ustawodawca wśród desygnatów pojęcia budowle sportowe wymienia kolejki linowe. Ustawodawca nie dokonał podziału na części budowlane i niebudowlane kolejki linowej, tylko określił budowlę jako całość – jako kolejkę linową. Kolejka linowa jako całość stanowi budowlę w rozumieniu ustawy podatkowej i tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wszystkie elementy konstrukcji wyciągu narciarskiego, a więc również liny, orczyki, krzeselka, silniki, koła napędowe itp. dopiero łącznie spełniają funkcję, do której zostały wzniesione. Nie można przyjąć, że funkcję wyciągu narciarskiego (przewóz osób, narciarzy, snowboardzistów) realizują wyłącznie fundamenty. Pomimo że elementy budowlane (fundamenty) nie są technicznie tożsame z pozostałymi urządzeniami wyciągu, to jednak dopiero wszystkie łącznie tworzą całość techniczno-użytkową składającą się na budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud. W konsekwencji opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszystkie elementy wyciągu tworzące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Prezentowany pogląd można odnaleźć w ugruntowanej już linii orzecniczej sądów

<sup>261</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 05 marca 2014 r., I SA/GI 1217/13, *legalis* nr 962816.

<sup>262</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lipca 2010 r., I SA/KR 761/10, *legalis* nr 405662.

administracyjnych<sup>263</sup>. Również zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie<sup>264</sup>, dotyczącym opodatkowania wyciągów narciarskich podatkiem od nieruchomości, opodatkowaniu podlega wyciąg jako całość, a nie jedynie jego części budowlane. Wyrok zapadł w związku ze skargą podatnika na niekorzystną interpretację indywidualną Wójta, w której nie zgodził się ze stanowiskiem podatnika, uznając, że elementy niebudowlane (jak np. krzeselka, liny napędowe, silnik) stanowią całość techniczno-użytkową wraz z budowlanymi elementami wyciągu (takimi jak: fundamenty, słupy czy liny stabilizujące), a tym samym w całości są opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

WSA uznał, że wydana interpretacja jest zgodna z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W uzasadnieniu wyroku sąd nie zgodził się ze stanowiskiem podatnika, że instalacje i urządzenia takie jak liny napędowe, silnik, krzeselka itp. tworzą wraz z budowlą całość techniczno-użytkową wówczas, gdy stanowią fizyczną całość z resztą budowli, a więc jedynie wtedy mogą podlegać opodatkowaniu.

W ocenie WSA istotne jest to, że funkcją kolejki linowej jest transport osób, a funkcję tę wyciąg narciarski może spełniać jedynie w zespoleniu elementów budowlanych i niebudowlanych. Co więcej, o całości techniczno-użytkowej decyduje także cel gospodarczy, dla którego osiągnięcia te poszczególne elementy zostały ze sobą połączone w jeden obiekt. Wszystko to zdaniem WSA skłania do stwierdzenia, że wyciąg narciarski powinien być traktowany jako jedna budowla.

Podobną interpretację stosował WSA z Krakowie w wyroku z dnia 26 marca 2009 r.<sup>265</sup>, w której wskazał, że budowla nie może być traktowana jako jednorodny obiekt – „jest to z reguły szereg obiektów i urządzeń wzajemnie ze sobą powiązanych, służących określonej działalności. Budowlą jest np. linia energetyczna, która nie może być rozumiana jako sam przewód energetyczny. Jest on jednym z elementów składowych takiej budowli obok słupów, studzienek kanalizacyjnych, stacji transformatorowych i innych obiektów służących przesyłaniu energii elektrycznej”. Z tego też względu w ocenie WSA nie ma znaczenia, że budowla składa się z różnych elementów, gdyż istotne jest jedynie to, że stanowią one całość techniczno-użytkową, a zatem budowla nie powinna być „rozdzielana” na poszczególne elementy, ponieważ stanowią one budowlę jako całość, podlegającą opodatkowaniu. W konsekwencji, zdaniem sądu charakter budowli (tj. fakt, że składa się z wielu elementów) nie wpływa na zakres opodatkowania.

---

<sup>263</sup> Wyroki NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1589/10 i z dnia 8 sierpnia 2012 r., II FSK 101/11 oraz wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2010 r., I SA/KR 1474/09 i z dnia 27 lipca 2010 r., I SA/KR 761/10, *legalis* nr 405662

<sup>264</sup> Wyrok WSA z dnia 24 lutego 2010 r., I SA/Kr 1474/09, CBOSA.

<sup>265</sup> Wyrok WSA z dnia 26 marca 2009 r., I SA/ Kr 1459/08.

Załącznik do ustawy Prawo budowlane zalicza do kategorii V obiekty sportu i rekreacji – obiekty budowlane takie jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny, zjeżdżalnie. Z przepisów ustawy Prawo budowlane wprost wynika, że kolejki linowe (wyciągi narciarskie) są budowlami sportowymi. Skoro kolej (wyciąg narciarski) została zaliczona do budowli sportowych, to wszystkie elementy tej kolei podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Okoliczność, że można je w każdej chwili zdemontować, jest z podatkowego punktu widzenia bez znaczenia.

Zaznaczyć należy, że obiekt budowlany, jakim jest kolej linowa, stanowiący jedną, techniczno-użytkową całość, zespół urządzeń przeznaczonych do przewozu osób przy użyciu pojazdów lub urządzeń wyciągowych, w których przemieszczanie odbywa się za pomocą lin usytuowanych wzdłuż toru jazdy nie ma z pewnością cech budynku ani obiektu małej architektury, jest zatem budowlą w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, a tym samym w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zawarta w ustawie definicja obiektu budowlanego wskazuje, że budowla stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

Również **zgodnie z „precedensowym” wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14.02.2012 r.<sup>266</sup> w sprawie opodatkowania infrastruktury dla narciarzy, właściciel kolejki linowej czy wyciągu narciarskiego musi płacić podatek od nieruchomości od całej ich wartości.**

Kolejną kwestią wywołującą kontrowersje w związku z opodatkowaniem wyciągów narciarskich jest sezonowość wykonywania działalności na gruntach przeznaczonych pod trasę narciarską. Sezonowe wykonywanie działalności gospodarczej jedynie w sezonie zimowym nie powoduje konieczność różnicowania stawek opodatkowania. Trzeba pamiętać, iż grunt, na którym wybudowano wyciąg narciarski przez okres całego roku, jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>267</sup>. Bez znaczenia jest fakt, że wyciąg narciarski działa tylko kilka miesięcy w roku albo że nie uzyskuje się dochodów z jego działalności poza sezonem zimowym. Zatem grunty wykorzystywane okresowo do prowadzenia działalności gospodarczej będą opodatkowane przez cały rok według stawki najwyższej. Podatek od nieruchomości należy zatem płacić przez cały rok, niezależnie od tego, czy działalność jest wykonywana przez cały rok czy też wyłącznie sezonowo<sup>268</sup>.

<sup>266</sup> Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1589/10, *legalis* nr 793781.

<sup>267</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 sierpnia 2008 r., I SA/KR 1182/07, *legalis* nr 157960.

<sup>268</sup> K. Aromiński, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości stacji narciarskiej*, „Nieruchomości” 2013 r., nr 1, s. 26 i n.; Ł. Zalewski, *Działalność sezonowa. Trasy i wyciągi narciarskie podlegają opodatkowaniu*, „Gazeta Prawna” z 17.01.2011 r.

Podsumowując należy stwierdzić, że przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy w związku z art. 3 ust. 1 pkt b pr. bud., powinno się rozumieć w ten sposób, że przy rozważaniu opodatkowania podatkiem od nieruchomości stacji narciarskiej opodatkowaniu podlegają wszystkie elementy wyciągu tworzące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Na marginesie można tylko wskazać, iż prezentowane orzecznictwo jest niekorzystne dla przedsiębiorców i może negatywnie oddziaływać na przychody gmin, gdyż taka interpretacja przepisów potencjalnie może zniechęcić inwestorów do inwestycji w tego typu obiekty. Ponadto przełoży się to też na wyższe koszty działalności właścicieli infrastruktury narciarskiej, co znajdzie odzwierciedlenie w cenach biletów dla narciarzy<sup>269</sup>.

## **20. Opodatkowanie nieruchomości spółki/wspólników spółki cywilnej**

Podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Tak wynika z art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.). Podatnikami podatku od nieruchomości w myśl przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące m.in.:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Na tle tak przedstawionej regulacji prawnej w orzecznictwie prezentowane są dwa przeciwstawne poglądy: zgodnie z pierwszym z nich opodatkowaniu podlega spółka cywilna, zgodnie natomiast z drugim opodatkowaniu podlegają wspólnicy spółki cywilnej.

Za opodatkowaniem spółki cywilnej opowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 10 lutego 2005 r.<sup>270</sup> W powołanym wyroku sąd wyraźnie uznał podmiotowość spółki cywilnej, jednak także wskazał, iż w decyzji wymiarowej powinni zostać wymienieni jej wspólnicy, co w przypadku rozwiązania (prze-

---

<sup>269</sup> K. Aromiński, *Opodatkowanie podatkiem...*, s. 26 i n.

<sup>270</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 lutego 2005 r., I SA/Wr 604/03, CBOSA.

kształcenia) umowy spółki powoduje sytuację, gdy obowiązek podatkowy będzie ciążył na jej wspólnikach. Zaprezentowany pogląd wydaje się pośredni w stosunku do orzeczeń jednoznacznie uznających podmiotowość spółki cywilnej. Przykładem jest stanowisko wyrażone w wyroku WSA w Gliwicach z 8 sierpnia 2006 r.<sup>271</sup>, w którym sąd stwierdza, że: „Należy przy tym zgodzić się z poglądem wyrażonym w uchwale 5 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lipca 2002 r.<sup>272</sup>, iż Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jednoznacznie w art. 2 ust. 1 stanowi, że podatnikami w podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej. Spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nie mającą osobowości prawnej. Wobec tego spółce cywilnej jako organizacji wspólników, a nie wspólnikom, przyznano podmiotowość prawną podatkową. W uchwale tej wskazano również na konieczność dokonania pewnych i jednoznacznych ustaleń faktycznych w zakresie określenia podmiotu podatku od nieruchomości /osoby fizyczne czy spółka cywilna/, a w konsekwencji podstawy prawnej do wydania decyzji przez organ podatkowy, a to w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania w tym podatku, jeżeli podatnikiem jest osoba fizyczna, lub decyzji w przedmiocie określenia zaległości podatkowej, gdy podatnikiem jest spółka cywilna”.

Niemal identyczne stanowisko zostało zawarte w wyroku NSA z 25 kwietnia 2008 r.<sup>273</sup> Sąd w tym przypadku powołuje się na racjonalność ustawodawcy oraz charakter praw spółki cywilnej i jej wspólników wynikających z uregulowań prawa cywilnego, stwierdzając, że: „Dokonując racjonalnej wykładni prawa podatkowego założyć niezbędną należy, że stanowiąc je ustawodawca znał inne gałęzie prawa, a w szczególności prawo cywilne. Znał własne wcześniejsze unormowania w przedmiocie własności, współwłasności i posiadania, wiedział, że na podstawie art. 861, art. 862, art. 863 Kodeksu cywilnego, własność i inne prawa majątkowe wniesione przez wspólników spółki cywilnej lub nabyte w czasie trwania spółki, wchodzi w skład majątku wspólnego wspólników”<sup>274</sup>. W tym kontekście nieuzasadniona i niewynikająca z treści interpretowanego prawa byłaby konstatacja, że w obszarze unormowania art. 3 ust. 1 u.p.o.l. ustawodawca, dokonując rozdzielenia pojęć nabycia praw i posiadania przez wspólników oraz włączenia ich do wykorzystania dla celów spółki do majątku wspólnego wspólników, to ostatnie zagadnienie całkowicie przeoczył. Spółka cywilna, chociaż nie posiada osobowości prawnej, jest powszechnie uznawana za korporację, to jest zrzeszenie osób mające na celu realizację określonych wspólnych zadań. Spółka

<sup>271</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 sierpnia 2006 r., I SA/Gl 692/06, CBOSA.

<sup>272</sup> Uchwała NSA z dnia 1 lipca 2002 r., FPK 4/02, CBOSA.

<sup>273</sup> Wyroku NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r., II FSK 227/07.

<sup>274</sup> Szersza charakterystyka majątku wspólnego wspólników spółki cywilnej [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 1998, tom II, s. 500–503.

cywilna stanowi określoną organizację, a więc jest zindywidualizowaną i konkretną jednostką organizacyjną. W ramach spółki cywilnej może funkcjonować przedsiębiorstwo w rozumieniu Kodeksu cywilnego, prowadzone w celach zarobkowych. Majątek spółki cywilnej, o którym mowa w art. 863 k.c., a także w innych przepisach dotyczących umowy spółki, jest majątkiem wspólnym wspólników. Jest to wszakże majątek wyodrębniony od majątków osobistych wspólników. Wspólność majątku wspólników jest wspólnością łączną (tzw. wspólność do niepodzielnej ręki) i tworzy określoną współwłasność łączną. Jeżeli nawet z odpowiednich przepisów normujących działalność gospodarczą może wynikać, że przedsiębiorcą nie jest spółka cywilna, ale jej wspólnicy, to i tak nie będzie to działalność poszczególnego, wyodrębnionego i wyabstrahowanego od spółki wspólnika, ale działalność gospodarcza wszystkich wspólników danej spółki cywilnej określona jej konkretną umową oraz zindywidualizowaną organizacją, strukturą, wykorzystywanym majątkiem, celem i przedmiotem działalności<sup>275</sup>. W niektórych orzeczeniach (jak np. w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 kwietnia 2008 r.), sądy starają się uzasadnić podmiotowość spółki cywilnej autonomią prawa podatkowego<sup>276</sup>.

Posługiwanie się tezą, że spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a, ponieważ posiadanie, o którym mowa w tym przepisie, wykonuje nie spółka, ale jej wspólnicy, oznacza całkowite i bezpodstawne pominięcie przedstawionych powyżej prawnie nieobojętnych przecież i z prawa wynikających ocen i okoliczności, z których wynika, że posiadanie to realizowane jest w ramach jednostki organizacyjnej w postaci spółki cywilnej i dla osiągnięcia jej określonych celów, dla których wspólnicy ją ukonstytuowali i prowadzą jej działalność, w tym wykorzystując określone środki rzeczowe ze współwłasności łącznej.

Statuowanie odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a. u.p.o.l. przy uwzględnieniu, że posiadanie, do którego przepis ten się odwołuje, wykonywane jest przez wspólników, a nie spółkę, stanowi w tym bezpośrednio zakresie przejaw dopuszczalnej autonomii prawa podatkowego, który jednak w szerszym kontekście uzasadniony jest także cechami i charakterem prawnym spółki cywilnej jako korporacji, zrzeszenia, jednostki organizacyjnej osób, działających w jej ramach wspólnie, również na bazie wykorzystywanego na zasadzie współwłasności łącznej majątku, w tym praw do przedmiotów podatku od nieruchomości, dla osiągnięcia określonych celów spółki.

<sup>275</sup> Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2007 r., II FSK 538/06, przedstawiony przez J. Brolika w opracowaniu: *Konsekwencje podatkowe związków gospodarczych powiązanych podmiotowo spółek cywilnych*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 6, s. 50.

<sup>276</sup> Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r., II FSK 228/07.

Przyjęcie zakresu, koncepcji, zasady i treści wykładni prawa materialnego proponowanej przez skargę kasacyjną powodować by mogło w praktyce faktyczne - funkcjonalne derogowanie zapisów prawnych u.p.o.l. dotyczących spółek cywilnych.

W szczególności chodzi tu nie tylko o wynikające z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. unormowanie podmiotowe (adresatów – podatników) ustawy, ale również o regulację prawną jej art. 6 ust. 9, w której ustawodawca nakłada na określone podmioty prawa i obowiązki samoobliczenia podatku od nieruchomości, wymieniając wśród nich także jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej. Gdyby bowiem kontynuować argumentację wnoszącego skargę kasacyjną, że to nie spółka cywilna, ale jej wspólnicy wykonują posiadanie wykorzystywanej przez spółkę nieruchomości (gruntu, obiektu budowlanego, lokalu użytkowego itp.), to konsekwentnie należałoby również uwzględnić, że także prawa do tych przedmiotów regulacji prawnych wchodzi w skład majątku wspólnego wspólników. W każdym więc przypadku obowiązkowego samoobliczenia podatku i odpowiedzialności podatkowej w podatku od nieruchomości, prawa i obowiązki w tym zakresie spoczywałyby na wspólnikach, a nie na spółce, co nie jest jednak zgodne z treścią tekstu prawnego art. 3 ust. 1 i art. 6 ust. 9 u.p.o.l.

Znając i tworząc prawo podatkowe oraz posiadając wiedzę i świadomość w przedmiocie unormowań prawa cywilnego dotyczących spółki cywilnej i – w ich kontekście – własności, współwłasności czy posiadania, ustawodawca, konstruując normy (z) art. 3 ust. 1 i art. 6 ust. 9 u.p.o.l., mógł posłużyć się znaczącym pojęciowo sformułowaniem „wspólnicy spółki cywilnej”, lub „wspólnicy spółki niemającej osobowości prawnej”, czego jednak nie uczynił, stanowiąc jednoznacznie o jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach nieposiadających osobowości prawnej i obejmując tym zakresem regulacji niewątpliwie również spółki cywilnej, jako spółki osobowe nieposiadające osobowości prawnej. Przypomnieć w tym miejscu także należy, że wykorzystywane w tekstach prawnych terminy: „spółka cywilna” i „wspólnik, wspólnicy spółki cywilnej” nie są semantycznie i pojęciowo tożsame oraz że przedmiotem analizowanych unormowań jest odpowiedzialność podatkowa spółki cywilnej, a nie jej reprezentacja (przez wspólników) w rozważanym zakresie.

Z przedstawionych powyżej unormowań oraz ich prawidłowej wykładni w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika wniosek, że: „na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.) podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka cywilna a nie jej wspólnicy”.

Do drugiej, przeciwstawnej grupy należy zaliczyć te stanowiska, które za podatnika podatku od nieruchomości uznają wspólników spółki cywilnej. Przedstawiciele tej

koncepcji w spółce cywilnej upatrują tylko stosunku zobowiązaniowego i nie dostrzegają jej korporacyjnego charakteru ani konsekwencji związanych z jej powstaniem.

Za opodatkowaniem wspólników spółki cywilnej opowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 23 maja 2007 r.<sup>277</sup> Zdaniem sądu w doktrynie i orzecznictwie utrwalił się pogląd, że spółka cywilna nie tylko nie ma osobowości prawnej (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 31 marca 1993 r., III CZP 176/92, OSNCP 1993, nr 10, poz. 171), ale także nie ma zdolności prawnej w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej (por. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 1996 r., III CZP 111/95, OSNC 1996, nr 5, poz. 63). Istota spółki cywilnej wyczerpuje się w wielostronnym stosunku zobowiązaniowym łączącym wspólników. Na gruncie prawa prywatnego spółka cywilna nie może być właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem nieruchomości. W przypadku umowy najmu przedmiot najmu zostaje oddany do używania nie spółce cywilnej, lecz jej wspólnikom. Mamy wówczas do czynienia ze swoistego rodzaju formą współposiadania. Z treści art. 3 ust. 1 ustawy o opłatach i podatkach lokalnych w brzmieniu obowiązującym w 2005 r. wynika, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Wymienienie w katalogu podatników podatku od nieruchomości spółek nieposiadających osobowości prawnej mogłoby sugerować, że spółka cywilna też jest podatnikiem tego podatku. Taka wykładnia byłaby całkowicie sprzeczna z wyżej zaprezentowaną istotą spółki cywilnej na gruncie prawa cywilnego. Mając na uwadze wyżej wskazaną okoliczność, że spółka cywilna nie może być właścicielem, użytkownikiem ani posiadaczem nieruchomości oraz przyjmując racjonalność ustawodawcy, należy stwierdzić, że podatnikiem nie jest spółka ale „zespół wspólników” występujący jako współwłaściele lub współposiadacze. Taka sytuacja zajdzie również wtedy, gdy reprezentujący spółkę cywilną wspólnicy zawrą umowę najmu nieruchomości stanowiącej własność jednostki samorządu terytorialnego. Współposiadaczami są wówczas wszyscy wspólnicy spółki cywilnej i to na nich zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych spoczywa solidarnie obowiązek zapłaty podatku.

Podkreślenia wymaga, że takie usytuowanie spółki cywilnej rozumiane jako „zespół wspólników” obowiązuje także na podstawie przepisów prawa publicznego, dotyczącego działalności gospodarczej. Mianowicie w art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.) wskazano, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Identyczne w warstwie normatywnej rozwiązanie znalazło

---

<sup>277</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 maja 2007 r., I SA/Po 172/07.

się w art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, w którym wskazano, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. W literaturze wskazano wobec tego, że spółka cywilna jest obecnie wyłącznie stosunkiem obligacyjnym, a z kręgu przedsiębiorców jednoznacznie wyeliminowano spółkę cywilną, kwalifikując do tego grona wyłącznie jej wspólników. Powoduje to, że zarówno w 2005 r., jak i obecnie prawodawstwo definitywnie wykluczyło możliwość występowania w obrocie gospodarczym spółki cywilnej jako samodzielnego podmiotu (jednostki gospodarczej). Spółka ta nie ma oczywiście osobowości prawnej, a ponadto regulacje żadnej ustawy nie przyznają jej również i zdolności prawnej (jak np. odnośnie do spółek osobowych). Spółka cywilna nie jest zatem także „ułamną osobą prawną”. *De lege lata* jest ona wyłącznie stosunkiem obligacyjnym powstałym na mocy zawartej przez jej wspólników umowy (uregulowanej w art. 860 k.c.). Spółka ta nie jest strukturą organizacyjną (jednostką gospodarczą). Spółka cywilna nie ma swego majątku, a działalność gospodarcza (w ramach tej spółki), jest prowadzona z wykorzystaniem majątku wspólnego wspólników, który został wniesiony „do spółki” (art. 861 i 862 Kodeksu cywilnego). Jest to wprawdzie majątek odrębny od majątku osobistego wspólników (z racji jego „wniesienia” do spółki). Wyodrębnienie to służy bowiem realizacji wspólnego celu gospodarczego (przy wykorzystaniu tegoż majątku). Istota spółki polega jedynie na współdziałaniu wspólników (art. 860 k.c.). Majątek ten stanowi współwłasność łączną wspólników (art. 863 k.c.). Samo ukształtowanie tego rodzaju współwłasności nie stanowi podstawy do przyjęcia konstrukcji, że spółce cywilnej przysługuje odrębna od jej wspólników zdolność prawna<sup>278</sup>

Również w doktrynie prawa podatkowego wyrażany jest pogląd, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa nie na spółce, lecz na wspólnikach<sup>279</sup>.

W kontekście analizowanego problemu nie sposób nie zauważyć rozwiązań pośrednich, jakie chociażby prezentuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 23 marca 2006 r.<sup>280</sup>, gdzie stwierdza, że „obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości spoczywa nie na spółce cywilnej, ale na wspólnikach tej spółki, chyba że nieruchomość składa się na majątek tej spółki (art. 861 Kodeksu cywilnego). W takim przypadku spółka cywilna – w osobach wszystkich wspólników – jest podatnikiem podatku od nieruchomości”.

Mając na względzie zaprezentowane powyżej poglądy, nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem opowiadającym się za opodatkowaniem spółki, a nie wspólników spółki.

<sup>278</sup> K. Kohutek, *Komentarz do art. 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej*, publ. Lex/el. 2005 i powołane tam orzecznictwo i literatura

<sup>279</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 142–144.

<sup>280</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2006 r., I SA/Gd 287/04, CBOSA.

## 21. Opodatkowanie wyrobisk górniczych

Opodatkowanie wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości jest od wielu lat sprawą kontrowersyjną. Zgodnie z art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. przez budowlę należy rozumieć 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. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 r. (odpowiadając na pytanie wystosowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, podał w wątpliwość brzmienie art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. Zgodnie bowiem z literalnym brzmieniem tego artykułu odsyła do przepisów prawa budowlanego, co rodzi zasadnicze pytanie, czy chodzi o ustawę Prawo budowlane, czy należy odesłanie to potraktować zdecydowanie szerzej i definicji budowli doszukiwać się np. w ustawie Prawo geodezyjne i górnicze<sup>281</sup>.

Znaczenie pojęć użytych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jak „obiekt budowlany” czy „urządzenie budowlane” zostało wyjaśnione w art. 3 pkt 1 i 9 pr. bud. Definicji tych nie zawierają inne akty normatywne. W art. 58 ustawy prawo geodezyjne i górnicze zawarte jest wyłącznie wyjaśnienie pojęcia „obiekt budowlany zakładu górniczego”, będące wyrażeniem różnym od wyrażenia „obiekt budowlany”. Należy niewątpliwie podzielić stanowisko przedstawiane w orzecznictwie<sup>282</sup>, że odesłanie do prawa budowlanego nie musi być jednoznaczne z odesłaniem do ustawy Prawo bankowe, jednak żaden inny akt normatywny dotyczący procesów budowlanych nie zawiera definicji przedmiotowych pojęć („obiekt budowlany”, „urządzenie budowlane”). Nie ma zatem wątpliwości, że przy interpretacji tych pojęć należy posłużyć się definicjami zawartymi w art. 3 pkt 1 i 9 pr. bud.

Zestawienie zakresów znaczeniowych pojęć budowli użytych w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w prawie budowlanym prowadzi do wniosku, że zakres tego pojęcia użyty w ustawie podatkowej jest szerszy, gdyż poza obiektem budowlanym obejmuje również urządzenia budowlane z obiektem tym związane. Słuszne wydaje się zatem stwierdzenie, że w świetle powyższych ustaleń art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie jest jedynie prostym odesłaniem do przepisów prawa budowlanego, a zawiera treści o charakterze normatywnym. Z tego względu należy uznać, że przy określaniu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości przepisy prawa budowlanego mają ograniczone zastosowanie. W rzeczywistości sprowadzają się one jedynie do defi-

<sup>281</sup> Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geodezyjne i górnicze, Dz. U. z 2014 r., poz. 1662.

<sup>282</sup> Wyrok NSA z 27 maja 2010, II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., II FSK 144/10, legalis nr 364787.

nicji budowli i urządzeń budowlanych związanych z obiektem budowlanym, zawartych w przepisach art. 3 pkt 3 i 9 pr. bud.

Jak orzekł Trybunał Konstytucyjny<sup>283</sup>, wyrobisko rozumiane jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub w górotworze nie jest obiektem budowlanym, a więc nie może być uznane za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z konkluzją tego wyroku, wyrobisko górnicze nie jest opodatkowane podatkiem od nieruchomości, co jednak nie wyklucza opodatkowania obiektów budowlanych, które w tym wyrobisku się znajdują. Efektem tego wyroku było również zakwestionowanie dotychczasowej praktyki organów podatkowych, polegającej na automatycznym uznawaniu wyrobisk za budowle na podstawie kwalifikacji nadanych im dla celów podatku dochodowego, co pośrednio przyczyniło się do zakwestionowania wysokości obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości, jakie były dotychczas płacone przez kopalnie.

Według sędziów Trybunału Konstytucyjnego, pomimo rzeczywistych problemów interpretacyjnych i niejednoznaczności przepisów, nie było podstaw do uznania zakwestionowanej regulacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych za niezgodną z Konstytucją. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego za niezgodną z Konstytucją i zasadą poprawności legislacji można uznać taką niejednoznaczną regulację prawną, wobec której wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co oznacza, że rozstrzygnięcie wątpliwości nie jest możliwe przy zastosowaniu odpowiednich dyrektyw wykładni prawa. Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnął zatem kwestię braku możliwości opodatkowania podatkiem od nieruchomości samych wyrobisk górniczych, wskazując, że nie są one obiektami budowlanymi w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, lecz przestrzenią w nieruchomości gruntowej lub w górotworze powstałą w wyniku robót górniczych, co wynika z definicji wyrobiska górniczego uregulowanej w art. 6 pkt 10 ustawy Prawo geologiczne i górnicze.

Organy podatkowe powinny brać pod uwagę fakt, że w poczet wyrobiska górniczego wraz z ich wyposażeniem, czyli kapitalnego wyrobiska, nie muszą wchodzić budowle zaliczone do przedmiotu opodatkowania, mimo iż klasyfikowane są one zgodnie z zasadami metodycznymi łącznie jako budowle dla kopalnictwa i górnictwa. Wobec tego nie można ich wartości początkowej brutto w całości, i bez zbadania ich podatkowego charakteru, uznać za podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają bowiem budowle zlokalizowane w podziemnym wyrobisku górniczym nie zaś wyrobiska<sup>284</sup>.

<sup>283</sup> Orzeczenie TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, *legalis* nr 366942.

<sup>284</sup> Wyrok NSA z dnia 31 lipca 2012 r., II FSK 1003/12, CBOSA.

Mając na uwadze wyrok TK, możliwe jest odzyskanie podatku od nieruchomości zapłaconego od wyrobisk górniczych na podstawie art. 74 Ordynacji podatkowej – uważa NSA w najnowszym wyroku, II FSK 2518/13). To oznacza możliwość odzyskania nadpłat z odsetkami za cały okres istnienia nadpłaty.

Szczególnie istotne w analizowanym zagadnieniu powinno być zatem ustalenie, które z obiektów i urządzeń usytuowanych pod ziemią spełniają kryteria niezbędne do uznania ich za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Dokonując tej kwalifikacji, organy podatkowe muszą mieć na uwadze, że – jak stwierdził TK – „jeżeli przyporządkowanie poszczególnych obiektów i urządzeń usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych nazwom budowli wskazanym w prawie budowlanym zakończy się niepowodzeniem, konieczne będzie ustalenie, czy rozważane obiekty i urządzenia dają się zakwalifikować jako urządzenia budowlane w rozumieniu pr. bud., które zarazem są budowlami w ujęciu u.p.o.l. Określając obiekt budowlany, z którym dane urządzenie techniczne pozostaje w związku, oraz badając, czy zapewnia ono możliwość korzystania z takiego obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, należy mieć na uwadze dwie okoliczności. Po pierwsze, skoro podziemne wyrobisko górnicze pojmowane jako przestrzeń (wyrobisko górnicze w znaczeniu fizycznym) nie jest obiektem budowlanym w ujęciu pr. bud. a podziemne wyrobisko górnicze pojmowane jako infrastruktura techniczna (wyrobisko górnicze w znaczeniu technicznym) nie jest obiektem budowlanym przynajmniej w ujęciu u.p.o.l., to bezzasadne będą próby kwalifikowania jakichkolwiek urządzeń jako urządzeń budowlanych przez wykazanie ich niezbędności dla funkcjonowania wyrobiska. Po drugie, przynajmniej w niektórych wypadkach wątpliwości może budzić poszukiwanie związku urządzeń technicznych usytuowanych w podziemnym wyrobisku górniczym z naziemnymi obiektami budowlanymi. Powiązania urządzenia budowlanego z obiektem budowlanym, polegające na zapewnieniu możliwości korzystania z takiego obiektu zgodnie z przeznaczeniem, nie należy bowiem rozumieć na tyle szeroko, żeby miało ono obejmować zapewnienie możliwości realizowania przez dany obiekt zadań gospodarczych wynikających z jego przynależności do określonego przedsiębiorstwa, którym w analizowanym wypadku jest zakład górniczy”. Aktualnie więc nie można naliczyć podatku od wartości prac związanych z wydrążeniem wyrobiska, ponieważ jako pusta przestrzeń nie jest ono przedmiotem opodatkowania. Nadal jednak pozostaje sporna kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń i budowli zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych, m.in. takich jak: sztolnie, szyby, linie energetyczne i wentylacyjne.

Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że nie ma argumentów, które by w przekonujący sposób przemawiały za generalną odmową uznania ich za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jeżeli można je zakwalifikować jako bu-

dowle wymienione w ustawie Prawo budowlane, w szczególności w art. 3 pkt 3, lub urządzenia budowlane scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 tej ustawy, jeśli zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Trybunał Konstytucyjny pozostawił zatem powyższy spór do rozstrzygnięcia sądom administracyjnym, które będą musiały się zmierzyć z koniecznością ustalenia, co stanowi budowlę podziemną, a co podziemne urządzenie budowlane. Będzie to trudne zadanie, ponieważ istnieje duże zróżnicowanie urządzeń zlokalizowanych w wyrobiskach. Spółki węglowe będą z pewnością próbowały przeforsować w tym sporze stanowisko, zgodnie z którym cała infrastruktura znajdująca się w wyrobiskach górniczych nie stanowi ani budowli, ani też urządzenia budowlanego w rozumieniu ustawy Prawo budowlane.

Wyraźnie Trybunał ograniczył zakres wyroku tylko do problemu podziemnych wyrobisk górniczych. Wynika to już z sentencji wyroku, a dodatkowo w uzasadnieniu TK wskazał: „Rozstrzygnięcie zapadłe w niniejszej sprawie nie skutkuje natomiast w żadnej mierze powstaniem na przyszłość przeszkody w merytorycznym rozpoznaniu kwestii zgodności art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 PodLokU z art. 217 w zw. z art. 84 i art. 2 Konstytucji w zakresie dotyczącym innych obiektów i urządzeń będących potencjalnie przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości”. Trudno jednak zakładać, aby w wyrokach dotyczących opodatkowania innych obiektów TK zanegował swoje stanowisko<sup>285</sup>.

W praktyce najczęściej - jak należy sądzić - będzie powielane rozumienie obiektu budowlanego i budowli zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny. Nie oznacza to jednak „zniewolenia” organów podatkowych i sądów rozstrzygających poszczególne sprawy. Jest to istotne z uwagi na to, że Trybunał Konstytucyjny, o czym była mowa, nie rozstrzygnął jednoznacznie, co należy uznać za obiekt budowlany (budowlę), podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W uzasadnieniu wyroku wskazane zostały jedynie pewne okoliczności, które powinny być brane pod uwagę przez organ podatkowy na etapie wyjaśniania wszystkich istotnych aspektów rozpatrywanej sprawy. Ich uwzględnienie ma na celu dokonanie takiej wykładni analizowanych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, aby była ona zgodna z Konstytucją RP. Z tego powodu organy podatkowe nie mogą pominąć argumentów Trybunału Konstytucyjnego, co nie wyklucza przytoczenia innych, uzasadniających ich stanowisko w rozpatrywanej sprawie.

**Po opublikowaniu orzeczenia pojawił się problem dotyczący tego, jak – uwzględniając stanowisko Trybunału Konstytucyjnego – należy opodatkować obiek-**

<sup>285</sup> W. Morawski, P. Banasik, *Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13.09.2011 r., P 33/09 a orzecznictwo sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 1, s. 15 i n.

**ty budowlane i urządzenia budowlane zlokalizowane w podziemnych wyrobiskach górniczych<sup>286</sup>.**

W zaprezentowanej w wyroku wykładni Trybunału jest to, że za budowle – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – można uznać:

„1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b pr. bud., czyli **pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową**,

2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 pr. bud. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu pr. bud., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu pr. bud. nie są instalacje”.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego każdy obiekt, który ma być opodatkowany, powinien być poddany analizie pod kątem możliwości zakwalifikowania go jako budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje, że sięgają one do analizowanego wyroku TK nie tylko w przypadku opodatkowania podziemnych wyrobisk górniczych<sup>287</sup>.

Kolejnym problemem, który pojawia się w kontekście opodatkowania wyrobisk górniczych i który powinien być wnikliwie zbadany przez organ podatkowy w postępowaniu, jest ustalenie podstawy opodatkowania tych budowli. Jak podkreśla Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r.<sup>288</sup> oraz w wyroku z dnia 21 grudnia 2011 r.<sup>289</sup>, co do zasady na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., do wyliczenia podstawy opodatkowania należy przyjąć zasady ustalania wartości środków trwałych,

<sup>286</sup> L. Etel, *Czy art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest zgodny z Konstytucją RP, Opodatkowanie wyrobisk górniczych – ciąg dalszy*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 12.

<sup>287</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 listopada 2011 r., I SA/BK 375/11 (nieprawomocny); wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 stycznia 2012 r., I SA/LU 688/11 (nieprawomocny); wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 maja 2013 r., I SA/Bk 86/13 (nieprawomocny); wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 492/13 (nieprawomocny); wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 kwietnia 2012 r., I SA/Kr 1882/11; wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 marca 2013 r., I SA/Ld 1394/12 (nieprawomocny).

<sup>288</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 czerwca 2012 r., I SA/GI 893/11, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10, s. 7.

<sup>289</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 grudnia 2011 r., I SA/GI 523/11, CBOSA.

wynikające z przepisów o podatkach dochodowych. W ocenie sądu, o tym, co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a przez to również jest punktem odniesienia przy określaniu podstawy opodatkowania, nie w każdym przypadku mogą rozstrzygać zasady dotyczące ustalania wartości początkowej, o których stanowią przepisy o podatkach dochodowych. W sytuacji bowiem, kiedy wartość początkowa środka trwałego obejmuje również nakłady na środek, który w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem, wartość ta powinna być zmniejszona o wartość tych nakładów. Należy bowiem podkreślić, że ustalenie wartości stanowiącej podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości musi zostać poprzedzone określeniem przedmiotu opodatkowania, gdyż określenie przedmiotu opodatkowania stanowi – co nie powinno budzić wątpliwości – podstawową kategorię w zakresie określania podstawy opodatkowania. W pierwszej kolejności należy zatem precyzyjnie wskazać przedmiot opodatkowania, a dopiero w następstwie takiego ustalenia określić jego wartość, stanowiącą podstawę opodatkowania. Wartość początkowa jest wykazywana przez podatnika w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. **W związku z tym powinna istnieć zgodność pomiędzy wartością początkową budowli przyjętą na potrzeby amortyzacji i wartością początkową budowli będącą podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, przy założeniu, że dany środek trwały jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych**<sup>290</sup>.

Jak słusznie zauważa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w uzasadnieniu do powołanego wyroku z dnia 19 czerwca 2012 r., analizowanych przedmiotów opodatkowania nie można postrzegać kompleksowo z uwzględnieniem wartości samego wyrobiska (w tym kosztów jego wydrążenia). W ocenie składu orzekającego pozostawałoby to w sprzeczności ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, który w przywołanym powyżej wyroku przesądził, iż wyrobiska górnicze pojmowane jako przestrzenie w nieruchomościach gruntowych lub górotworach nie mogą podlegać opodatkowaniu ani samodzielnie (jako wyrobiska w rozumieniu fizycznym), ani wspólnie ze zlokalizowanymi w nich urządzeniami (jako wyrobiska w ujęciu kompleksowym), a przedmiotu opodatkowania można jedynie (potencjalnie) upatrywać w konkretnych obiektach i urządzeniach zlokalizowanych w tychże wyrobiskach górniczych. Zdaniem sądu nawet w razie wykazania przez organ podatkowy, iż zespół urządzeń technicznych umieszczonych w wyrobisku górniczym tworzy całość techniczno-użytkową i stanowi budowlę, nie ma prawnych możliwości opodatkowania podatkiem od **nieruchomości** całej jej wartości. Skoro bowiem wyrobisko górnicze nie stanowi budowli, to wartość stanowią-

<sup>290</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości, Komentarz*, Warszawa 2012.

ca koszt jego wydrążenia i utrzymywania we właściwym stanie nie może być zaliczona do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie może być bowiem tak, że przy ustalaniu podstawy opodatkowania włącza się do podstawy opodatkowania jednego przedmiotu wartość innego składnika majątkowego, niestanowiącego ze względów wyżej już wyrażonych przedmiotu opodatkowania.

Wydawać by się mogło, że tezy płynące z wyroku TK powinny były przynieść jedynie korzystne dla podatników konsekwencje. Jednakże jak wskazuje się w literaturze<sup>291</sup>, stosunkowo często wyrok TK jest wykorzystywany przez sądy administracyjne przeciwko podatnikom w zakresie, w jakim odnosi się do zakazu odwoływania przy wykładni pojęcia budowli do przepisów podustawowych. Takie stanowisko odnaleźć można na przykład w wyroku WSA w Białymstoku z dnia 9 listopada 2011 r.<sup>292</sup> dotyczącym opodatkowania podatkiem od nieruchomości kabli telekomunikacyjnych. Należy mieć jednak nadzieję, że zaprezentowany wyrok Trybunału Konstytucyjnego doprowadzi do ujednolicenia w zakresie opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.

## 22. Opodatkowanie tablic reklamowych

Zgodnie z 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 myśl art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623) pod pojęciem obiekt budowlany należy rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 pr. bud. **pod pojęciem budowli należy rozumieć** każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, **wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe**, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ście-

<sup>291</sup> W. Morawski, P. Banasik, *Wyrok Trybunału...*, s. 17.

<sup>292</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 listopada 2011 r., I SA/Bd 389/12, CBOSA.

ków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Jednak ani ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ani ustawa Prawo budowlane nie definiuje pojęcia trwałego związania z gruntem. Stąd istnieje wątpliwość, czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są urządzenia reklamowe, których sposób związania z podłożem pozwala na przeniesienie w inne miejsce.

Kryterium trwałego związku tablic reklamowych z gruntem ma natomiast zasadnicze znaczenie przy ustalaniu, kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości. W przypadku, gdy tablica stanowi część składową nieruchomości w rozumieniu art. 48 Kodeksu cywilnego<sup>293</sup> jako urządzenie trwale związane z gruntem, jej właścicielem, zgodnie z zasadą *superficies solo cedit*, jest właściciel gruntu i w konsekwencji również on jest podatnikiem podatku od nieruchomości zarówno od gruntu, jak i jego części składowej – tablicy reklamowej. Natomiast w sytuacji, gdy tablica reklamowa nie będzie trwale związana z gruntem, gdyż została wzniesiona np. do przemijającego użytku na podstawie umowy z właścicielem gruntu zawartej na krótki okres, należałoby przyjąć, iż podatnikiem w takiej sytuacji będzie właściciel tablicy, a nie właściciel gruntu.

W wyroku z dnia 3 marca 2010 r.<sup>294</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że „o tym, czy urządzenie reklamowe jest trwale związane z gruntem czy też nie, nie decyduje sposób i metoda związania z gruntem, nie decyduje również technologia wykonania fundamentu i możliwości techniczne przeniesienia nośnika reklamowego w inne miejsce, ale to, czy wielkość tego urządzenia, jego konstrukcja, przeznaczenie i względy bezpieczeństwa wymagają takiego trwałego wiązania. O trwałości związania z gruntem nie może w każdym przypadku decydować fakt posadowienia konstrukcji fundamentowej przynajmniej częściowo poniżej poziomu gruntu. Może być ona posadowiona także wyżej, zwłaszcza wówczas gdy jest ona wsparta na wylewce z betonu podkładowego zagłębionego w ziemi”.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r.<sup>295</sup> (II OSK 1958/08) stwierdził, że „żaden z przepisów Prawa budowlanego nie uzależnia kwalifikacji obiektu od metody, techniki i technologii jego wykonania czy od tego, że w każdej chwili może on być rozebrany. [...] O tym, czy obiekt jest trwale związany z gruntem,

<sup>293</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

<sup>294</sup> Wyrok WSA z dnia 3 marca 2010 r., VII SA/Wa 82/10, CBOSA.

<sup>295</sup> Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II OSK 1958/08, legalis nr 224940.

czy też nie, nie świadczy sposób, w jaki zagłębiono go w gruncie ani technika, w jakiej to wykonano, ale masa całkowita obiektu i jego rozmiary, które wymagają trwałego związania z gruntem ze względów bezpieczeństwa”.

W sentencji wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 lipca 2010 r.<sup>296</sup> wskazano, że „obiekt budowlany trwale związany z gruntem musi co do zasady posiadać prefabrykowany lub murowany fundament albo odpowiednio przygotowane podłoże wymagające wykonania stosownych robót ziemnych. Należy przez to rozumieć mocne połączenie w takim stopniu, że odłączenie spowodowałoby zasadniczą zmianę w sensie technicznym uniemożliwiającą np. ponowne posadowienie danego obiektu w innym miejscu bez konieczności ponownego przygotowania podłoża. Sama tylko techniczna możliwość przeniesienia obiektu na inne miejsce nie ma zatem istotnego znaczenia”.

W kontekście przytoczonych wyroków „trwałego związania z gruntem” nie należy dopatrywać się jako braku możliwości przeniesienia urządzenia reklamowego. Nie odbiega to zresztą od cywilistycznego rozumienia trwałego związania z gruntem.

Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* „**trwały**” oznacza „istniejący przez dłuższy czas lub nieulegający szybkim zmianom” bądź „zdatny do użytku przez dłuższy czas”. Podane znaczenia wykluczają rozumienie trwałości jako stanu niepodlegającego zmianie. Takie znaczenie jest przyporządkowane słowu „stały”, którym jednak ustawodawca nie posłużył się w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, określając sposób związania urządzeń reklamowych z gruntem.

Zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>297</sup> wskazanie w ustawie Prawo budowlane jako przykładu budowli „tablic reklamowych trwale związanych z gruntem”, nie może mieć przesądzającego znaczenia dla klasyfikacji tych urządzeń jako budowli, a tym samym opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości. W związku z istniejącym unormowaniem w postaci pojęcia tymczasowego obiektu budowlanego tablice reklamowe, bez względu na sposób związania ich z gruntem, podlegają zaliczeniu do obiektów budowlanych – budowli. Zdaniem NSA sformułowanie „trwale związane z gruntem”, w kontekście Prawa budowlanego, należy rozumieć jako połączenie danej budowli z gruntem o charakterze techniczno-użytkowym, które uwzględnia, z jednej strony, określony typ tablic reklamowych (ze względu na podłoże, do którego są one przymocowywane), a z drugiej strony bierze pod uwagę fakt, iż tablice reklamowe jako konstrukcja przestrzenna muszą stawiać czoło parciu wiatrów oraz innym czynnikom atmosferycznym. W konsekwencji w świetle przytoczonego wyroku urządzenia reklamowe nie muszą być – faktycznie – trwale związane z gruntem, by po-

---

<sup>296</sup> Wyrok NSA z dnia 29 lipca 2010 r., II OSK 1233/09.

<sup>297</sup> Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1405/10.

wstał obowiązek uiszczania gminie daniny od ich posiadania lub własności. Takie stanowisko podzielił również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w ostatnio wydanych orzeczeniach z dnia 3 grudnia 2013 r.<sup>298</sup>

Zgodnie z definicją budynku i budowli zawartą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podlegają również tymczasowe obiekty budowlane, które nie mają cechy trwałego związku z gruntem. Zasadnicze znaczenie ma fakt zaliczenia ich do kategorii obiektów budowlanych. W konsekwencji „tymczasowe” budynki w rozumieniu prawa budowlanego na gruncie ustawy podatkowej, jako obiekty niemające trwałego związku z gruntem, nie są budynkami na potrzeby opodatkowania, a budowlami. Z uwagi na przedmiot podatku od nieruchomości nie ma znaczenia, jak tablica jest połączona z gruntem i czy jest np. budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, gdzie wymieniana jest jako budowle jedynie „wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe”. Każda tablica reklamowa jest opodatkowana podatkiem od nieruchomości bez względu na to, czy jest to obiekt budowlany trwale związany z gruntem czy też tymczasowy obiekt budowlany<sup>299</sup>.

Wobec powyższego należy stwierdzić, iż w przypadku gdy tablica stanowi część składową nieruchomości (jest trwale z gruntem związana), to podziela los prawny gruntu, co oznacza, że jego właścicielem, zgodnie z zasadą *superficies solo cedit*, jest właściciel gruntu. Podatnikiem jest właściciel gruntu i jego części składowej – tablicy reklamowej. W sytuacji natomiast kiedy tablica reklamowa nie będzie trwale z gruntem związana, tj. będzie wzniesiona jako obiekt tymczasowy (np. do przemijającego użytku na podstawie umowy z właścicielem gruntu zawartej na krótki okres), to podatnikiem od tej tablicy będzie jej właściciel, a nie właściciel gruntu. Właściciel gruntu jest zobowiązany zapłacić za grunt, a za tablicę właściciel tablicy<sup>300</sup>.

## 23. Podstawa opodatkowania budowli

Zgodnie z brzmieniem w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przy-

<sup>298</sup> Wyrok WSA z dnia 3 grudnia 2013 r., III SA/Wa 1468/13 i III SA/Wa 1469/13.

<sup>299</sup> L. Etel, M. Popławski, *Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 9, s. 11.

<sup>300</sup> *Ibidem*, s. 12.

padku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

W art. 4 ust. 5 u.p.o.l. ustawodawca przewiduje wyjątek od ww. zasady. W myśl powołanego artykułu, jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Z powołanych wyżej rozwiązań prawnych wynika, że zasadniczo podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Użyte sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji” na potrzeby podatkowe, którą określają ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>301</sup> oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>302</sup>. W art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ustawodawca przyjął, że podstawę opodatkowania stanowi wartość. Zatem ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli”, od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Nie oznacza to, że podatnik może według własnego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując wartość rynkową. Owa wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego może stanowić podstawę opodatkowania, jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Odnośnie zaś sytuacji wymienionej w ust. 1 pkt 3 należy wskazać, że określenie wartości rynkowej może nastąpić wtedy, gdy podatnik wprawdzie dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale z jakichś względów unika podania tej wartości organowi podatkowemu właściwemu dla podatku od nieruchomości. Wówczas organ podatkowy określa tę wartość, opierając się na wartości rynkowej<sup>303</sup>.

Jeżeli podatnik nie określił wartości budowli, o których mowa w ust. 1 pkt 3 oraz w ust. 5, lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, z zastrzeżeniem ust. 8, który ustali tę wartość (art. 4 ust. 7 u.p.o.l.).

Z przywołanych wyżej przepisów wynika, że co do zasady podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość ustalana na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. W przypadku zaś, gdy od budowli nie są dokonywane odpisy amortyzacyjne, podstawą opodatkowania podatkiem

---

<sup>301</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2014 r., poz. 851, (CIT). Dalej też jako u.p.d.o.p.

<sup>302</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2012 r., poz. 361.

<sup>303</sup> Wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., II FSK 2027/09, CBOSA.

od nieruchomości jest ich wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 5 lutego 2014 r.<sup>304</sup> wskazał, iż z przepisu art. 4 ust. 5 wynikają dwie istotne konsekwencje: po pierwsze, że w sytuacji opisanej w tym przepisie podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa, po drugie: określona na dzień powstania obowiązku podatkowego. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zdefiniowano jednak pojęcia wartości rynkowej budowli. Pojęcie to jest jednak znane na gruncie prawa podatkowego. Występuje ono w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ust. 3 art. 19) i ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>305</sup> (art. 8 ust. 3). Na przykład w myśl przepisu art. 8 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn wartość rynkową rzeczy i praw majątkowych określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z dnia powstania obowiązku podatkowego. Wydaje się, że zacytowana definicja wartości rynkowej rzeczy (budowli) ma charakter najbardziej uniwersalny i zbliżony do zasady określania podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.

Zatem, co do zasady podstawą opodatkowania budowli jest rynkowa „wartość historyczna” (z momentu powstania obowiązku podatkowego), co oznacza, że jeśli w okresie korzystania z niej nie nastąpiły żadne szczególne zdarzenia (np. zmiana przeznaczenia), to dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości wartość ta będzie niezmienna, w szczególności nie będzie miało na nią wpływu ani zużywanie się budowli (a więc związany z tym spadek jej wartości), ani też np. wzrost cen usług i towarów (wzrost wartości rynkowej).

Z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie wynika, że za podstawę należy przyjąć wartość budowli wykazaną w ewidencji środków trwałych. Z brzmienia tego przepisu jednoznacznie wynika natomiast, że podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na 1 stycznia roku podatkowego, będąca podstawą obliczania amortyzacji w tym roku. Nie ma w tym przepisie mowy o tym, że podstawą opodatkowania jest wartość wynikająca z ewidencji środków trwałych.

Gdyby ustawodawca chciał wprowadzić taki zapis, to z pewnością zapisałby wprost, że podstawę opodatkowania stanowi wartość wynikająca z ewidencji środków trwałych. Jest to istotne w sytuacji, kiedy wartość danego środka trwałego (budowli) wykazanego w ewidencji środków trwałych pozostaje niezgodna z przepisami ustawy

<sup>304</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 lutego 2014 r., I SA/Łd 1372/13, podobnie wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., I SA/Łd 776/14, „Gazeta Prawna” 2014, nr 179, s. 3.

<sup>305</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.

o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wówczas może być ona kwestionowana nie tylko przez naczelnika urzędu skarbowego, lecz także przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta) w ramach prowadzonego postępowania podatkowego.

Zasadnicze znaczenie mają zatem przepisy ustalające tę wartość, a nie wyliczenia tej wartości dokonane przez podatnika i uwidocznione w ewidencji środków trwałych. Wartością początkową jest między innymi wspomniany koszt wytworzenia zdefiniowany w ustawie, a nie koszt wytworzenia ustalony nieprawidłowo przez podatnika i zapisany w ewidencji środków trwałych.

Na podstawie art. 16a ust. 1 pkt 1 budynki, budowle oraz lokale będące odrębną własnością podlegają amortyzacji, jeżeli:

- stanowią własność lub współwłasność podatnika,
- są kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- okres ich używania jest dłuższy niż rok,
- będą wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1.

W związku z tym, jeżeli podatnik nabędzie budowlę, lecz przewidywany okres jej używania jest krótszy niż rok, np. gdy jest planowana jego sprzedaż przed upływem roku, to budowla ta nie może zostać uznana za środek trwały w rozumieniu art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p.

Na podstawie art. 16a ust. 2 pkt 1 i 2 u.p.d.o.p. amortyzacji podlegają również, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,
- budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- budowle, budynki oraz lokale niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników, jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Zatem, gdy grunt nie stanowi własności podatnika, ale wybudował na nim budowlę, to podlega on amortyzacji jako budowla wybudowana na cudzym gruncie. Wartość początkowa nieruchomości określana jest, w zależności od sposobu jej nabycia, na podstawie art. 16g CIT. Jeżeli zatem np. budowla została wybudowana przez podatnika, to na podstawie art. 16g ust. 4 CIT jej wartość początkową ustala się według kosztu wytworzenia. Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do

wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Ponadto koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

W celu „zaniżania” podstawy opodatkowania podatnicy dokonują często zabiegów polegających na przyjmowaniu wartości początkowej ustalonej zgodnie z zasadami wynikającymi z ustaw regulujących amortyzację. Wtedy celem podatników jest przyjęcie wartości danej budowli w jak najwyższej wysokości, co skutkuje wyższymi odpisami amortyzacyjnymi i kosztami, i tym samym zapłatą niższego podatku dochodowego. Zaniżanie natomiast wartości budowli prowadzi do zapłaty niższego podatku od nieruchomości.

Zależności te powodują, że podatnicy chcieliby mieć jak najwyższą wartość amortyzacyjną na potrzeby opodatkowania dochodu oraz najniższą na potrzeby opodatkowania nieruchomości<sup>306</sup>.

W kontekście tych uwag znaczenie użytego w treści art. 4 ust. 7 u.p.o.l. zwrotu „wartość nieodpowiadająca wartości rynkowej” należy odnosić zarówno do ust. 5 tego przepisu, jak i art. 6 ust. 2 u.p.o.l., co powoduje, że podstawą do powołania biegłego nie jest sytuacja, w której zmiany cen spowodowały „zdezaktualizowanie się” wartości budowli określonej przez podatnika, tylko taka sytuacja, kiedy określona przez podatnika wartość nie odpowiada wartości rynkowej z chwili powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to również, że biegły powołany w trybie art. 4 ust. 7 u.p.o.l. powinien określić wartość rynkową budowli nie na moment sporządzenia operatu, tylko na chwilę powstania obowiązku podatkowego.

Moment powstania obowiązku podatkowego określa przepis art. 6 u.p.o.l. Zgodnie z ust. 1 tego przepisu obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Natomiast ust. 2 stanowi, że jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, 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.

---

<sup>306</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości, Komentarz*, 2012, s. 270–271.

W wyroku z 13 kwietnia 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny<sup>307</sup> potwierdził, iż „podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując wartość rynkową. Owa wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego może stanowić podstawę opodatkowania, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”.

Jeśli dana budowla stanowi przedmiot umowy leasingu finansowego, nieco inaczej ustalona będzie podstawa do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W przypadku przejęcia budowli przez właściciela w celu ustalenia podstawy do opodatkowania przyjmuje się wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonanie ulepszenia oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej.

Z powołanych regulacji prawnych wynika, że przepisy regulujące materię podstawy opodatkowania budowli nie są jednoznaczne i przysparzają zarówno organom podatkowym, jak i podatnikom liczne wątpliwości interpretacyjne.

## 24. Pojęcie kondygnacji na potrzeby wymiaru podatku

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zostało zdefiniowane pojęcie kondygnacji na potrzeby opodatkowania budynków podatkiem od nieruchomości. Z tych też względów należy posłużyć się językową definicją pojęcia „kondygnacji”. Przy wykładni zatem znaczenia sformułowania „kondygnacja”, użytego w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., w pierwszej kolejności należy odwoływać się do reguł znaczeniowych języka etnicznego, gdyż interpretowanym zwrotom nie należy nadawać znaczenia odmiennego od przyjętego w języku potocznym, chyba że istnieją racje przemawiające za przypisaniem im znaczenia innego od literalnego, jeśli znaczenie to miałyby prowadzić do absurdalnych rezultatów wykładni prawa (zakaz stosowania wykładni *ad absurdum*). Sięganie do definicji słownikowych jest zresztą praktyką dominującą w orzecznictwie sądów administracyjnych w tym zakresie, gdyż na tej podstawie dokonywano rekonstrukcji znaczenia tego zwrotu m.in. w wyrokach WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2008 r. w sprawach<sup>308</sup>. Ponadto zgodnie z uzasadnieniem do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 sierpnia 2014 r.<sup>309</sup>, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie zawiera-

<sup>307</sup> Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., II FSK 2027/09.

<sup>308</sup> Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2008 r., w sprawach I SA/Sz 209/08 i I SA/Sz 217/08.

<sup>309</sup> Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., II FSK 1985/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), zwana dalej: CBOSA.

ją stosownego odesłania do Prawa budowlanego, a tym bardziej do aktów wykonawczych do niego, odwoływanie się do tej ustawy jest niezasadne.

Ponadto jak podkreśla Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 sierpnia 2014 r.<sup>310</sup>, brak definicji legalnej „kondygnacji” nie stanowi przeszkody do jej rekonstrukcji na podstawie przyjętych w polskiej kulturze prawnej reguł wykładni.

Zgodnie zatem ze słownikowym znaczeniem powierzchnia to „obszar, przestrzeń o rozmiarach ograniczonych, określony teren”<sup>311</sup>. Natomiast znaczenie językowe pojęcia użytkowe, które odnosi się zarówno do powierzchni użytkowej, jak i wymienionego w tym przepisie *in fine* poddasza użytkowego. Użytkowy to „służący celom praktycznym, mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku, dający się użytkować”<sup>312</sup>. Punktem wyjścia rozważań dotyczących pojawiającego się w tym przepisie określenia dotyczącego kondygnacji jest istnienie zamkniętej przestrzeni o ograniczonych rozmiarach, która jest lub może być przeznaczona do praktycznego zastosowania („da się użytkować”). Podstawowym zatem wyznacznikiem tak pojmowanej powierzchni nie jest jej zgodność z jakimikolwiek normami technicznymi czy bezpieczeństwa, ale sama dostępność do niej przez ciągi komunikacyjne i faktyczna lub potencjalna możliwość korzystania z niej. Dopiero tak określoną powierzchnię należy odnosić do kondygnacji budynku lub jego części. Uzupełniając powyższe rozważania, należy podkreślić konieczność istnienia ciągu komunikacyjnego, który pozwala na dostęp do tak rozumianej powierzchni na każdej kondygnacji, w celu możliwości korzystania z niej. Przepis ten nakazuje dokonywać obmiarów tak rozumianej powierzchni na każdej kondygnacji, za którą uznaje również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

W przypadku natomiast posłużenia się wykładnią systemową zewnętrzną należałoby się posłużyć odniesieniem do przepisów Prawa budowlanego a w szczególności do rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie<sup>313</sup>. Zgodnie z § 3 pkt 16 tego rozporządzenia za kondygnację należy rozumieć poziomą nadziemną lub podziemną część budynku, zawartą pomiędzy powierzchnią posadzki na stropie lub najwyższej położonej warstwie podłogowej na gruncie a powierzchnią posadzki na stropie bądź warstwie osłaniającej izolację cieplną stropu znajdującego się nad częścią budynku, przy czym za kondygnację uważa się także poddasze z pomieszczeniami przeznaczonymi na pobyt ludzi oraz poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m; za kondygnację nie

<sup>310</sup> Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2014 r., II FSK 1715/12, Lex nr 1493980.

<sup>311</sup> M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. II, Warszawa 1984, s. 867.

<sup>312</sup> M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa, 1984, s. 645.

<sup>313</sup> Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, Dz. U. Nr 75, poz. 690.

uznaje się nadbudówek ponad dachem, takich jak maszynownia dźwigu, centrala wentylacyjna, klimatyzacja lub kotłownia. Ponadto za kondygnację podziemną uważa się zagłębioną ze wszystkich stron budynku, co najmniej do połowy jej wysokości w świetle poniżej poziomu przylegającego do niego terenu, a także każdą usytuowaną pod nią kondygnację. Natomiast za kondygnację nadziemną uznaje się każdą kondygnację niebędącą kondygnacją podziemną.

Widoczny jest także brak korelacji między rozporządzeniem a przepisami u.p.o.l., jeśli chodzi o dalszą część definicji pojęcia kondygnacji zawartej w rozporządzeniu, zgodnie z którą za kondygnację uważa się również poziomą część budynku stanowiącą przestrzeń na urządzenia techniczne, mającą średnią wysokość w świetle większą niż 2 m. Tymczasem zgodnie z art. 4 ust. 2 u.p.o.l. powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się. Zatem przepisy regulujące podatek od nieruchomości zaliczają do powierzchni użytkowej budynku 50% powierzchni pomieszczeń o wysokości w świetle od 1,4 m do 2,2 m, co nie jest spójne z rozporządzeniem i byłoby zbędne, gdyby definicja zawarta w rozporządzeniu była rozstrzygająca.

Takie stanowisko zajęła również wcześniej doktryna, której przedstawiciele wskazują, że do użytego w u.p.o.l. pojęcia „kondygnacja” nie ma zastosowania § 4 pkt 2 powołanego rozporządzenia, które jest przepisem wykonawczym do ustawy – Prawo budowlane i w żadnym razie nie może być traktowane jako unormowanie o charakterze ustrojowym, które reguluje pojęcia stosowane w całym systemie prawa. Zawarte w rozporządzeniu pojęcie „kondygnacja” jest określeniem na potrzeby tej materii, którą reguluje analizowane rozporządzenie. Gdyby ustawodawca chciał nadać temu terminowi znaczenie „systemowe”, przyjmowane w innych ustawach, to powinien zamieścić je w ustawie – Prawo budowlane, a nie w rozporządzeniu<sup>314</sup>.

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury zostało wydane na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 1 pr. bud. zgodnie z którym warunki, o których mowa w ust. 1 pkt 1, określa, w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw budownictwa, lokalnego planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa dla budynków oraz związanych z nimi urządzeń. Artykuł 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowi natomiast, że do przepisów techniczno-budowlanych zalicza się warunki techniczne, jakim powinny odpowiadać obiekty budowlane i ich usytuowanie, uwzględniające wymagania, o których mowa w art. 5. Rozporządzenie Ministra Infrastruktury wydane zostało zatem wyłącznie w celu określenia warunków technicznych, jakimi powinny odpowiadać obiekty budowlane.

---

<sup>314</sup> L. Etel, *Glosa do wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r., SA/Łd 2216/94. „Kondygnacja” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, „Glosa” 2001, z. 3, s. 23.

Przewidziane w nim wymagania i normy techniczne dotyczą standardów projektowania i wykonywania budynków, na co wskazuje art. 5 ust. 1 pr. bud. Zatem definicja zawarta w § 3 pkt 16 Rozporządzenia Ministra Infrastruktury ma służyć szeroko rozumianemu procesowi budowy obiektów budowlanych, a nie określaniu podstawy czy przedmiotu opodatkowania. Trudno także przyjąć, aby pomieszczona w nim została definicja branżowa „kondygnacji”.

Interpretowanie pojęcia kondygnacja poprzez odwoływanie się do treści § 3 pkt 16 rozporządzenia uznano za prawidłowe w wyrokach WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r.<sup>315</sup> i z dnia 16 lutego 2011 r.<sup>316</sup> oraz w wyroku WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2005 r.<sup>317</sup>

Konkludując, należy stwierdzić, iż pojęcie kondygnacji nie zostało zdefiniowane w przepisach u.p.o.l. regulujących podatek od nieruchomości. Przepisy te nie odsyłają również wprost do regulacji zawartych w innych aktach prawnych. Reguły wykładni nakazują w takim wypadku rozumienie danego pojęcia zgodnie z jego potocznym, słownikowym rozumieniem. Wykładnia literalna (słownikowa, gramatyczna) ma bowiem pierwszeństwo zastosowania.

Wobec autonomiczności prawa podatkowego niezasadne jest odwoływanie się do definicji zawartych w przepisach niepodatkowych (tym bardziej w rozporządzeniu, które jest aktem prawnym niższego rzędu), gdy przepisy u.p.o.l. nie zawierają takiego odeślania, a zawarte w nich definicje nie są spójne z definicjami zawartymi w Prawie budowlanym.

Należy ponadto zgodzić się z argumentacją Naczelnego Sądu Administracyjnego (przyjętą w powoływanym wyżej wyroku z dnia 12 sierpnia 2014, że skoro ustawa podatkowa nie zawiera legalnej definicji kondygnacji, to należy jej poszukać w regułach języka polskiego. A w języku potocznym kondygnacja to każda przestrzeń, część czegoś położona nad lub pod nią. Należy odrzucić również stanowisko, zgodnie z którym zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. wyrażenie „poddasze użytkowe” powinno być rozumiane zgodnie z przepisem § 3 pkt 16 rozporządzenia,

Z gramatycznego brzmienia art. 4 ust. 2 cyt. u.p.o.l. wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega cała powierzchnia kondygnacji budynku, jeżeli jej wysokość w świetle przekracza 220 cm, jeśli natomiast jej wysokość wynosi od 140 cm do 220 cm, opodatkowaniu podlega jedynie 50% tej powierzchni.

Zatem dla celów podatkowych istotne znaczenie ma nie wysokość kondygnacji jako takiej, lecz wysokość kondygnacji w „świecie”. Prawo podatkowe jest autonomicz-

<sup>315</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r., I SA/Kr 1461/08.

<sup>316</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 lutego 2011 r., I SA/Kr 1430/10.

<sup>317</sup> Wyrok WSA z dnia 22 czerwca 2005 r., II SA/Wa 916/05.

ne w stosunku do innych gałęzi prawa i w związku z tym nazwy przyjęte przez to prawo z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Skoro ustawodawca w treści cytowanego wyżej przepisu art. 4 ust. 2 użył zwrotu „wysokość kondygnacji w świetle”, a nie zwrotu „wysokość kondygnacji”, to dla wyjaśnienia zakresu pojęciowego tego zwrotu nie jest uprawnione bezpośrednie sięganie do przepisów innych ustaw, w tym do Prawa budowlanego i wydanych na jego podstawie aktów wykonawczych. Jak już stwierdzono wcześniej, należy wykluczyć możliwość odnoszenia do pojęcia „wysokość kondygnacji w świetle” definicji „kondygnacji” zawartej w § 3 pkt 16 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie.

Z przyczyn, o których wyżej mowa, nieuprawnione jest również sięganie do zaleceń czy wyjaśnień organów, w tym również wyjaśnień ministra finansów, które jako niebędące źródłem prawa nie mogą w żadnym zakresie modyfikować określonej ustawą konstrukcji podatku. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>318</sup>.

Zastosowany w treści przepisu art. 4 ust. 2 przez ustawodawcę mało precyzyjny zwrot „wysokość kondygnacji w świetle” niewątpliwie został zaczerpnięty z języka potocznego (por. w świetle bramki, w świetle tunelu itp.) i w istocie rzeczy może oznaczać, że chodzi o wysokość prześwitu między dwiema płaszczyznami, co w odniesieniu do kondygnacji budynku może jedynie oznaczać wysokość między podłożem a najniższymi trwałymi elementami konstrukcyjnymi stropu.

Tak ustalona treść przepisu art. 4 ust. 2 oparta na regułach wykładni gramatycznej jest zbieżna z treścią ustaloną na podstawie reguł wykładni funkcjonalnej, albowiem co do zasady podstawą opodatkowania dla budynków stanowi ich powierzchnia użytkowa, co w przypadku garaży wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem oznacza, że mogą tam wjechać samochody o wysokości nie większej niż najniższy trwały element konstrukcyjny stropu.

Mając na uwadze powyższe rozważania, w tym miejscu należy postawić tezę, że przez „wysokość kondygnacji w świetle”, o której mowa w art. 4 ust. 2 analizowanej ustawy, należy rozumieć odległość między podłożem a najniższym trwałym elementem konstrukcyjnym stropu.

Skład pięciu sędziów NSA w uchwale z 24 czerwca 1996 r.<sup>319</sup> przyjął, iż „powierzchnia użytkowa budynku, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, obejmuje także piwnice. Prawo podatkowe jest autonomiczne

<sup>318</sup> Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1998 r., I SA/Gd 1474/96, Lex nr 44097; wyrok NSA z dnia 18 maja 1998 r., I SA/Ka 1716/96, legalis nr 1169933.

<sup>319</sup> Uchwała z 24 czerwca 1996 r., FPK 6/96, ONSA 1996, nr 3, poz. 106.

w stosunku do innych gałęzi prawa i w związku z tym nazwy przejęte przez to prawo z innych dziedzin prawa nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć. Z uwagi na to, iż podstawowe znaczenie ma treść ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w której zawarta jest definicja „budynku jako przedmiotu opodatkowania, nie jest uprawnione sięganie do przepisów innych ustaw, w tym do prawa budowlanego i wydanych na jego podstawie aktów wykonawczych. W tej sytuacji należy wykluczyć możliwość odnośzenia do pojęć «kondygnacja» i «budynek» definicji zawartej w powoływanym przez stronę skarżącą § 6 rozporządzenia Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki [...], tym bardziej, że wynika z niej, iż „piwnice, sutereny oraz poddasza w budynkach nie stanowią kondygnacji w rozumieniu przepisów rozporządzenia”.

Konkludując, w ślad za uzasadnieniem powyższej uchwały należy stwierdzić, iż przez kondygnację należy rozumieć „część budynku między stropami lub między podłożem i najniższym stropem” i że tak pojmowana kondygnacja obejmuje powierzchnię użytkową piwnic.

## 25. Odpowiedzialność podatkowa współwłaścicieli nieruchomości

Zgodnie z art. 3 ust. 4. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem art. 3 ust. 5 u.p.o.l.”

Natomiast w świetle art. 3 ust. 5 u.p.o.l., „jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku”.

Decydujące znaczenie dla przyjęcia opisanych reguł opodatkowania współwłaścicieli należy przypisać istocie prawa współwłasności, która wyraża się w tym, że własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom (art. 195 Kodeksu cywilnego<sup>320</sup>). Każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli (art. 206 Kodeksu cywilnego).

<sup>320</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.

W myśl uzasadnienia do wyroku WSA z dnia 11 lutego 2009 r.<sup>321</sup> „na opodatkowanie nieruchomości nie mają żadnego wpływu wzajemne relacje między współwłaścicielami i ich konflikty co do zakresu posiadania wspólnej nieruchomości. Organ podatkowy nie ma więc prawnej możliwości ustalenia podatku w części dotyczącej powierzchni zajętej na działalność gospodarczą tylko od współwłaściciela, który tą działalność prowadzi”.

Podobne wnioskowanie wynika z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 czerwca 2007 r.<sup>322</sup>, gdzie NSA podkreśla, iż „wzajemne relacje współwłaścicieli oraz spory co do zakresu posiadania nieruchomości wspólnej pozostają bez znaczenia z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Konflikty pojawiające się w stosunkach między współwłaścicielami [...] należą do materii prawa cywilnego i nie mogą rodzić konsekwencji na gruncie podatku od nieruchomości, z uwagi na jednoznaczną treść art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

Czasem może występować, ustalony sądownie na podstawie art. 206 Kodeksu cywilnego, **podział nieruchomości do korzystania**. Polega on na fizycznym wydzieleniu części nieruchomości do wyłącznego posiadania przez jednego bądź kilku współwłaścicieli. Dokonanie podziału nie powoduje jednak możliwości wymierzenia podatku od nieruchomości osobno dla poszczególnych właścicieli; **nadal opiewa on na całą nieruchomość**.

Regulacje dotyczące opodatkowania nieruchomości będącej przedmiotem współwłasności odnoszą się także do sytuacji, gdy nieruchomość znajduje się we współposiadaniu kilku osób, niebędących formalnie jej właścicielami, ale władającymi nią tak, jakby nimi byli (posiadanie samoistne). Fakt takiego korzystania z nieruchomości powoduje, że posiadacze zobowiązani będą do zapłaty podatku nawet wtedy, jeśli znana będzie osoba właściciela.

W przypadku współwłasności obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Zgodnie z art. 91 ustawy Ordynacja podatkowa do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych (art. 366 i n. k.c.). Solidarna odpowiedzialność za uiszczenie podatku oznacza, że organ podatkowy może żądać całości lub części kwoty podatku od wszystkich współwłaścicieli łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zapłata podatku przez któregośkolwiek z nich zwalnia pozostałych. Do chwili całkowitej zapłaty podatku wszyscy współwłaściciele pozostają zobowiązani. Jeżeli jeden ze współwłaścicieli zapłaci podatek, to treść istniejącego między nimi stosunku prawnego, „porozumienia”, rozstrzyga o tym, czy i w jakich czę-

---

<sup>321</sup> Wyrok WSA z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Po 1353/2008.

<sup>322</sup> Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2007 r., II FSK 1748/2006.

ściach może on żądać zwrotu od pozostałych współwłaścicieli. Jeżeli z treści tego stosunku nie wynika nic innego, to współwłaściciel, który uiścił podatek, może dochodzić zwrotu w częściach równych. W wyroku z dnia 13 lutego 2003 r. Sąd Najwyższy<sup>323</sup> wskazał, że „solidarna odpowiedzialność z tytułu zobowiązań podatkowych oznacza, że z punktu widzenia organu podatkowego jest bez znaczenia, który ze współposiadaczy uiści podatek, a kwestia sposobu repartycji tych zobowiązań między współposiadaczami nie ma prawnej doniosłości z punktu widzenia samej zasady solidarnej odpowiedzialności z tytułu obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości”.

Odpowiedzialność solidarna oznacza zatem między innymi, że wzajemne relacje współwłaścicieli oraz spory co do zakresu posiadania nieruchomości wspólnej pozostają bez znaczenia z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości<sup>324</sup>. Wynika stąd zatem, że bez znaczenia będzie w szczególności dokonany pomiędzy współwłaścicielami podział *quoad usum*. Podział rzeczy do korzystania ma charakter tymczasowy i w każdej chwili może zostać zmieniony zarówno w drodze porozumienia współwłaścicieli, jak również na podstawie orzeczenia sądowego wydanego na wniosek każdego ze współwłaścicieli. Podział nieruchomości do użytkowania nie stanowi zniesienia współwłasności, albowiem to ostatnie polega na przeniesieniu udziałów we wspólnym prawie. W konsekwencji podział *quoad usum* sam w sobie nie rodzi żadnych skutków prawno-podatkowych.

Taka ocena prawna podlega jednak modyfikacji w razie ustalenia, że jeden ze współwłaścicieli podlega zwolnieniu podmiotowemu określone w art. 7 ust. 2 pkt 1 u.p.o.l. i dodatkowo część nieruchomości podlegająca opodatkowaniu nie jest zajęta na działalność gospodarczą<sup>325</sup>.

Przyjęcie w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. zasady o solidarnej odpowiedzialności współwłaścicieli nieruchomości z tytułu zobowiązania w podatku od nieruchomości, rodzi konieczność wydania decyzji wymiarowej (w zależności od statusu prawnego podatnika będzie to decyzja ustalająca albo określająca wysokość zobowiązania podatkowego) w stosunku do każdego współwłaściciela (podatnika) i wskazania w tych decyzjach obowiązku podatkowego odnoszącego się do całego przedmiotu opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że przyjęcie takiego rozwiązania legislacyjnego podyktowane było względami praktycznymi. Przy wymiarze podatku dla organu istotne jest jedynie zidentyfikowanie współwłaściciela, a więc podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a nie ustalanie innych paramentów mających wpływ na definitywne obciążenie poszczególnych współwłaścicieli kosztami dotyczącymi nieruchomości (w tym podatkami).

<sup>323</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 13 lutego 2003 r., III RN 22/02.

<sup>324</sup> Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2007 r., II FSK 1748/06, CBOSA.

<sup>325</sup> Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11, legalis nr 793991.

Wydana jednak w stosunku do wszystkich współwłaścicieli decyzja, z której wynika wysokość podatku obciążającego całą nieruchomość, nie może pozbawiać ich (jak też ograniczać) prawa do roszczenia regresowego, przysługującego zgodnie z przepisami prawa cywilnego. Współwłaścicielom nie można bowiem uniemożliwiać wzajemnego ułożenia takiego podziału ciężarów dotyczących współwłasności w nieruchomości, które odpowiadać będą wielkości ich udziałów we współwłasności, w zakresie korzystania z nieruchomości, wysokości pobieranych pożytków z nieruchomości itp. Przyjęcie zaś, że jeden ze współwłaścicieli zwolniony jest z podatku od zajmowanej przez niego części nieruchomości, a jednocześnie podatkiem tym obciążyć należy innego współwłaściciela, godzi w przedstawione wyżej reguły.

Podsumowując, istota odpowiedzialności solidarnej sprowadza się zatem do tego, że chociażby przedmiot świadczenia był podzielny, to odpowiedzialność każdego z dłużników i uprawnienie każdego z wierzycieli mają za przedmiot cały dług i całą wierzytelność. Z punktu widzenia podatku od nieruchomości najbardziej doniosłe znaczenie ma treść art. 366 k.c., który reguluje tzw. solidarność bierną. Polega ona na tym, że każdy z dłużników jest zobowiązany względem wierzyciela do spełnienia całego świadczenia, tak jakby był jedynym dłużnikiem. W dalszej kolejności istotne jest uregulowanie art. 376 § 1 k.c., który normuje roszczenie regresowe, a więc między innymi takie, które wynika właśnie z faktu spełnienia świadczenia przez jedną z osób współodpowiedzialnych za dług. Podkreślić należy, że przesłanką powstania tego roszczenia jest spełnienie przez jednego z dłużników solidarnych co najmniej takiej części świadczenia należnego wierzycielowi, która stosownie do treści stosunku prawnego istniejącego między dłużnikami przekracza część, do której zobowiązany był ten dłużnik. Przekładając to na odpowiedzialność solidarną współwłaścicieli, oznacza to, że roszczenie regresowe związane będzie bądź to z zakresem korzystania (ewentualnie uzyskiwanego dochodu), bądź też z posiadanymi udziałami (np. gdyby nieruchomość nie była użytkowana). Skłania to do wniosku, że współwłaściciel niekorzystający ze zwolnienia od podatku nie posiadałby roszczenia regresowego w części obejmującej podatek, z którego zwolniony został inny współwłaściciel (nawet jeżeli podatnik niezwolniony z podatku dysponowałby udziałem w nieruchomości niewspółmiernie mniejszym niż zwolniony). Nie ulega przecież wątpliwości, że w przypadku braku jakiegokolwiek zwolnienia podatkowego, współwłaścicielowi, który zapłacił całość podatku, przysługuje roszczenie regresowe względem innego współwłaściciela (współwłaścicieli). W praktyce współwłaściciele (współposiadacze) dzielą pomiędzy sobą kwotę podatku na podstawie przypadającego im udziału we współwłasności lub we współposiadaniu<sup>326</sup>.

---

<sup>326</sup> L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2013 (komentarz do art. 3).

## 26. Posiadacz nieruchomości jako podatnik

W myśl przepisów Ordynacji podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, na której ciąży obowiązek podatkowy. Przepis art. 3 u.p.o.l. wskazuje, że podatnikami podatku od nieruchomości są wyłącznie posiadacze zależni nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast w przypadku zawarcia np. umowy najmu z innym podmiotem (np. osobą fizyczną) obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości nie ulega przesunięciu na posiadacza zależnego.

Zgodnie z art. 336 k.c. istotą posiadania zależnego jest władztwo nad cudzą rzeczą w zakresie odpowiadającym prawu podmiotowemu – innemu niż prawo własności – które posiadacz zależny wykonuje<sup>327</sup>. Na posiadanie składają się dwa elementy: element fizyczny, określany w doktrynie prawa cywilnego jako *corpus possessionis* (w skrócie *corpus*), oraz element psychiczny, określany jako *animus rem sibi habendi* (w skrócie *animus*). Element fizycznego władztwa, jak wskazuje się w literaturze<sup>328</sup>, można określić jako zjawisko polegające na tym, że pewna osoba znajduje się w sytuacji pozwalającej jej na korzystanie z rzeczy, w szczególności w sposób, w jaki mogą czynić to osoby, którym przysługuje określone prawo. Władztwa fizycznego nie można w związku z tym utożsamiać z bezpośrednim, fizycznym korzystaniem z rzeczy. Władzę faktyczną nad rzeczą ma bowiem nie tylko ten, kto nią fizycznie włada, ale także ten, kto ma tylko możliwość korzystania z niej, rozumianą jako możliwość używania tej rzeczy, pobierania z niej pożytków, przekształcenia lub nawet zniszczenia. Władztwo nad rzeczą musi być stanem trwałym (choć przejściowo posiadacz może nie wykonywać władztwa bez utraty posiadania), nienapotyającym skutecznego oporu osób trzecich<sup>329</sup>. Pod pojęciem *animus* rozumie się wolę wykonywania względem rzeczy określonego prawa dla siebie<sup>330</sup>. Zgodnie z art. 337 k.c. posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne. W doktrynie<sup>331</sup> oraz orzecznictwie<sup>332</sup> uznaje się, że przepis ten powinien mieć zastosowanie (poprzez analogię) także do posiadaczy zależnych. Również w ich przypadku przekazanie posiadania nie stanowi utraty władztwa nad rzeczą, jeżeli zachowują się względem rzeczy tak, jak czyniłaby to osoba, której

<sup>327</sup> S. Rudnicki, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996, s. 382.

<sup>328</sup> J. Ignatowicz, *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 1972, s. 769.

<sup>329</sup> *Ibidem*, s. 769, postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2009 r., I CSK 586/09, Lex nr 630169.

<sup>330</sup> J. Ignatowicz, *op. cit.*, s. 769.

<sup>331</sup> *Ibidem*, s. 776; S. Rudnicki, *op. cit.*, s. 383.

<sup>332</sup> Postanowienie SN z dnia 19 listopada 1993 r., II CRN 130/93, Lex nr 78220; wyrok NSA z dnia 29 września 2011 r., II FSK 1716/10, CBOSA.

przysługuje prawo podmiotowe, którego treść odpowiada zachowaniu posiadacza zależnego. Nieuzasadnione byłoby w związku z tym wywodzenie odmiennych skutków prawnych z przekazania posiadania zależnego i samoistnego. Dla określenia podatku od nieruchomości konieczne będzie w związku z tym w sytuacji przekazania rzeczy (przedmiotu opodatkowania) przez posiadacza zależnego innemu posiadaczowi zależnemu jedynie stwierdzenie, na podstawie przepisów podatkowych, czy i na którym z posiadaczy ciążyć będzie obowiązek podatkowy (tak też w powołanym wyroku NSA z dnia 29 września 2011 r.). Zauważyć przy tym należy, odnosząc się do argumentacji zawartej w odpowiedzi na skargę kasacyjną, że podatek od nieruchomości nie jest podatkiem od przychodów z nieruchomości, a podatkiem majątkowym<sup>333</sup>. Obowiązek podatkowy wiąże się w związku z tym z posiadaniem majątku, niezależnie od sposobu korzystania z niego i osiągania korzyści z tego tytułu.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 15 czerwca 1972 r.<sup>334</sup> wyraził pogląd, że „posiadanie jest stanem faktycznym polegającym na faktycznym władztwie, przez które rozumie się samą możliwość władania rzeczą. Efektywne więc w sensie gospodarczym korzystanie z rzeczy (nieruchomości) nie jest konieczną przesłanką posiadania”.

W art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.) ustawodawca dokonał rozróżnienia dwóch kategorii podatników podatku od nieruchomości: właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 1) oraz posiadaczy samoistnych nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 2). Jednocześnie art. 3 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiąc swoistą normę kolizyjną, rozstrzyga, że w sytuacji gdy samoistny posiadacz nieruchomości nie jest jej właścicielem, to na nim, a nie właścicielu nieruchomości ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości. Komentarz przepis rozstrzyga kwestię „pierwszeństwa” w przypisaniu określonego podmiotowi statusu podatnika, w sytuacji, w której obok przysługującego jednemu podmiotowi prawa własności, nieruchomość pozostawała w posiadaniu samoistnym innego niż właściciel podmiotu<sup>335</sup>.

Własność stanowi odrębną kategorię wobec posiadania, jeżeli zatem danemu podmiotowi przysługują prawa właścicielskie, bez znaczenia pozostaje, czy korzysta on z tych praw<sup>336</sup>. Nie ulega wątpliwości, iż przepis art. 3 ust. 1 pkt 2 i ust. 3 u.p.o.l. odsyła wprost do uregulowań zawartych w Kodeksie cywilnym. Zgodnie natomiast z art. 336

<sup>333</sup> L. Etel, *W glosie do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r.*, W 20/95, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 56 i n., K. Koperkiewicz-Mordel [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 223.

<sup>334</sup> Wyrok SN z dnia 15 czerwca 1972 r., III CRN 121/72.

<sup>335</sup> Wyrok NSA z dnia 01 czerwca 2012 r., II FSK 2255/10, CBOSA.

<sup>336</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z 11 kwietnia 2012 r., I SA/Bk 58/12, Lex nr 1145208.

k.c. posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Natomiast w myśl przepisu art. 337 k.c. Posiadacz samoistny nie traci posiadania przez to, że oddaje drugiemu rzecz w posiadanie zależne.

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 4 podatnikami są również posiadacze nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości.

Za uprawniony pogląd można zatem także uznać, że we wskazanym wyżej przepisie ustawy ustawodawcy chodziło nie tylko o posiadanie w sensie cywilistycznym, ale o coś więcej, o rzeczywiste władanie rzeczą i o uznanie tego rzeczywistego posiadania i czerpania korzyści z majątku za relewantną cechę pozwalającą wskazać podatnika na zasadzie wyłączności. Rzeczywiste władanie rzeczą stwarza pewien rodzaj sytuacji szczególnej, kwalifikowanej wobec tylko posiadania, która prowadzi do nabycia statusu wyłącznego podatnika<sup>337</sup>. W uchwale z dnia 6 września 1995 r. Trybunał Konstytucyjny<sup>338</sup> zaakcentował okoliczność, że z punktu widzenia ekonomicznej istoty podatku od nieruchomości ważne jest, aby zapłacił go ten, kto faktycznie dysponuje nieruchomością i osiąga konkretne korzyści z tego dysponowania. Ustalenie faktycznego dysponenta jest poza tym łatwe z punktu widzenia praktycznego, co nabiera szczególnego znaczenia w razie istnienia wielu podmiotów mających jakiś tytuł prawny do nieruchomości.

Ten argument, natury historycznej, nie powinien być pominięty przy ustalaniu zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości.

Spełnienie wskazanych warunków, wynikających z pkt 4 ust. 1 art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oznacza, że podatnikiem jest posiadacz przedmiotowych nieruchomości i obiektów budowlanych. Z przywołanej regulacji, w zakresie, w jakim wskazuje ona na źródło posiadania (lit. a – umowa z właścicielem lub inny tytuł prawny), wynika przy tym, również w konfrontacji z treścią pkt 2 ust. 1 art. 3 ustawy, z którego odrębnie wynika podatkowy status posiadacza samoistnego, że podatek, o którym w niej mowa, ma status posiadacza zależnego<sup>339</sup>. Uznając w związku z powyższym posiadanie (państwowych lub komunalnych nieruchomości albo obiektów budowlanych)

<sup>337</sup> Wyrok WSA z dnia 29 stycznia 2007 r., III SA/Wa 2932/06 oraz wyrok WSA z dnia 25 czerwca 2008 r., III SA/Wa 442/08.

<sup>338</sup> Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r., W 20/94.

<sup>339</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 26 stycznia 2010 r., I SA/Gl 256/09; wyrok WSA w Warszawie z 2 lipca 2010 r., III SA/Wa 1364/09; wyrok WSA w Warszawie z 14 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1703/09.

za prawnie relewantną cechę, odwołać się należy do przepisów ustawy Kodeks cywilny, na której gruncie posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten kto nią faktycznie włada, jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny) art. 336 k.c.

W wyroku z dnia 20 września 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny<sup>340</sup> zauważa, że „ustawodawca w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidział trzy pozytywne przesłanki powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości po stronie posiadacza, nie będącego posiadaczem samoistnym: 1) posiadanie nieruchomości na podstawie umowy zawartej z jej właścicielem (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) – człon pierwszy); 2) posiadanie nieruchomości na podstawie innego tytułu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) – człon drugi); 3) posiadanie bez tytułu prawnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. b), przy czym przekazanie przez posiadacza zależnego (pierwotnego) nieruchomości Skarbu Państwa (ewentualnie jednostki samorządu terytorialnego) w posiadanie dalsze, nie powoduje, że traci on status posiadacza zależnego, a co za tym idzie, że zwalnia go to z obowiązku podatkowego. Każda z tych przesłanek stanowi samodzielłą podstawę opodatkowania. Zasadniczo trudno wyobrazić sobie sytuację, w której mogą wystąpić w praktyce łącznie dwie przesłanki (np. 1 i 2 albo 1 i 3). Stąd też, co wcześniej zaznaczono, posłużenie się przez ustawodawcę w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a funktorem alternatywy nierozłącznej „lub” (mogłoby to wskazywać, że możliwe jest jednoczesne spełnienie więcej niż jednej przesłanki pozytywnej) jest przypadkowe i raczej należy brać pod uwagę alternatywę rozłączną, właściwą dla funktora „albo”. Posiadanie, o którym mowa w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy podatkowej nie może być posiadaniem samoistnym, ponieważ to ostatnie stanowi oddzielną przesłankę opodatkowania wyszczególnioną w art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy. Przytoczone uwagi prowadzą też do konstatacji, że w przypadku oddania przez posiadacza nieruchomości (albo jej części) w dalsze posiadanie zależne osobie trzeciej, mamy do czynienia z dwoma posiadaczami zależnymi. Istotne jest zatem rozstrzygnięcie, który z tych posiadaczy będzie podatnikiem podatku od nieruchomości, w rozumieniu ustawy podatkowej”.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił przy tym pogląd zawarty w wyroku NSA z dnia 5 września 2006 r.<sup>341</sup>, w którego świetle „przykładem innego tytułu prawnego posiadania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest przekazanie nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Podatnikiem podatku od nieruchomości będzie w takim przypadku podmiot, na rzecz którego przedstawiciel Skarbu Państwa lub jednostki samorządu tery-

---

<sup>340</sup> Wyrok NSA z dnia 20 września 2011 r., II FSK 1716/10, CBOSA.

<sup>341</sup> Wyrok NSA z dnia 5 września 2006 r., II FSK 1090/05, CBOSA.

torialnego ustanowił zarząd nieruchomością. Sytuacja ta nie zmienia się także, gdy zarządca odda nieruchomość posiadaczowi zależnemu na podstawie umowy najmu czy też dzierżawy. Kontrakt ten nie będzie bowiem zawarty z właścicielem nieruchomości, a jedynie z zarządcą znajdującym się w jej posiadaniu”<sup>342</sup>.

Podstawowym problemem, jaki powstaje na tle przedstawionych orzeczeń, jest ustalenie osoby podatnika w przypadku, gdy przedmiot opodatkowania stanowiący własność jednostki samorządu terytorialnego (dalej też jako j.s.t.) lub Skarbu Państwa jest w posiadaniu innego niż właściciel podmiotu. Kolejny problem powstaje, gdy właścicielem nieruchomości jest j.s.t. lub Skarb Państwa i jest związany z sytuacją, w której nieruchomość została oddana w trwały zarząd. Kluczowym wówczas zagadnieniem jest odpowiedź na pytanie, czy podatnikiem podatku od nieruchomości powinien być podmiot, który uzyskał władanie nad rzeczą na podstawie trwałego zarządu, czy podmiot, którego władanie nieruchomością ma wtórny charakter i wynika z umowy zawartej z trwałym zarządcą?

Słuszne wydaje się podzielenie występującego w literaturze poglądu, zgodnie z którym „posiadacze zależni nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa i samorządu oraz zarządcy takich nieruchomości są podatnikami tylko wówczas, gdy posiadanie wynika z umowy zawartej bezpośrednio z właścicielem lub zarządu ustanowionego przez właściciela. Jeżeli zatem umowa dzierżawy lub najmu nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego zostanie zawarta nie z właścicielem, ale np. z zarządcą lub posiadaczem takiej nieruchomości, podatnikiem podatku pozostaje w dalszym ciągu ten zarządca lub posiadacz, ponieważ tylko oni mają umowę zawartą bezpośrednio z właścicielem”<sup>343</sup>.

---

<sup>342</sup> W. Morawski [et al.], *op. cit.*

<sup>343</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Lex/el. 2003.

## II. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem od spadków i darowizn

### 1. Nabycie nieruchomości położonych poza granicami Polski w drodze spadkobrania

Zgodnie z art. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>344</sup> nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>345</sup>.

Zasada domicylu podatkowego oznacza, że obowiązek podatkowy obciąża podmioty mające miejsce stałego pobytu (miejsce zamieszkania) w Polsce nawet wówczas, gdy nabywają one własność rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, nie mówiąc o poddaniu opodatkowaniu nabycia własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>346</sup>.

Jeśli w konkretnej sprawie spadkowej będzie orzekał polski sąd lub też polski notariusz będzie sporządzał akt poświadczenia dziedziczenia, testament sporządzony poza granicami Polski będzie podlegał badaniu w celu ustalenia, czy zostały spełnione warunki dla jego ważności z punktu widzenia norm kolizyjnych polskiego prawa. Zgodnie z przepisem art. 65 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe<sup>347</sup> zasadą jest, że ważność testamentu ocenia się według prawa ojczystego spadkodawcy z chwili sporządzenia testamentu — niezależnie od miejsca jego sporządzenia. W przypadku obywatela Polski będzie to zawsze prawo polskie (choćby był również obywatelem innego kraju, a to zgodnie z art. 2 ust. 1 p.p.m.). W przypadku cudzoziemców możliwe są dwa rozwiązania. Po pierwsze, jeśli mamy do czynienia ze spadkodawcą będącym w chwili sporządzenia testamentu np. obywatelem Włoch, który posiadał obywatelstwo tylko tego kraju, ważność testamentu zostanie oceniona w Polsce na pod-

---

<sup>344</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 86, dalej też jako u.p.s.d.

<sup>345</sup> Szerzej na temat konstrukcji prawnej podatku od spadków i darowizn zob. D. Antonów, *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] R. Mastalski, E. Fojeik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 322–329.

<sup>346</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe, część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 265.

<sup>347</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe, Dz. U. Nr 80, poz. 432, dalej też jako p.p.m.

stawie prawa włoskiego (zasada z art. 65 p.p.m.). W sytuacji, gdy w państwie, którego prawo jest właściwe, obowiązują różne systemy prawne (np. w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej), wtedy prawo tego państwa wskazuje, których z tych systemów należy stosować (art. 9 zdanie 1. p.p.m.). Po drugie, jeśli mamy do czynienia z obywatelem co najmniej dwóch państw, który nie jest jednak obywatelem Polski, to ważność testamentu zostanie oceniona w Polsce na podstawie prawa tego państwa, z którym spadkodawca jest najściślej związany (art. 2 ust. 2 p.p.m.).

Należy jednak podkreślić, że w celu oceny ważności testamentu w Polsce w zakresie jego formy polski ustawodawca w art. 66 ust. 1 ppm odsyła do Konwencji dotyczącej kolizji praw w przedmiocie formy rozporządzeń testamentowych, sporządzonej w Hadze dnia 5 października 1961 r.<sup>348</sup> (Dz. U. z 1969 r. Nr 34, poz. 284). Zgodnie z art. 1 tej Konwencji wymagania co do formy testamentu muszą zostać uznane za spełnione, jeżeli forma jest zgodna z prawem wewnętrznym:

- a) miejsca, w którym spadkodawca dokonał rozporządzenia,
- b) obowiązującym w państwie, którego obywatelem był spadkodawca bądź w chwili dokonywania rozporządzenia, bądź w chwili śmierci,
- c) miejsca, w którym spadkodawca miał miejsce zamieszkania bądź w chwili dokonywania rozporządzenia, bądź w chwili śmierci,
- d) miejsca, w którym spadkodawca miał miejsce zwykłego pobytu bądź w chwili dokonywania rozporządzenia, bądź w chwili śmierci,
- e) w odniesieniu do nieruchomości – miejsca ich położenia nieruchomości.

Jest to o tyle istotne, że przepisy prawa różnych państw mogą przewidywać różne formy sporządzania testamentu i tak np. w Polsce za najpopularniejsze można uznać formę własnoręczną testamentu oraz formę aktu notarialnego. Forma własnoręczna, przewidziana w art. 949 § 1 k.c., polega na tym, że spadkodawca sporządzi testament w ten sposób, że napisze go w całości pismem ręcznym, podpisze i opatrzy datą. Należy podkreślić, że napisanie testamentu na komputerze, jego wydrukowanie i opatrzenie go podpisem przez spadkodawcę nie spełnia wymogów formy pisemnej według prawa polskiego, natomiast testament sporządzony w takiej formie może być ważny na gruncie prawa innego państwa, jeśli to prawo dopuszcza taką formę dla testamentów. Zatem jeśli testament został sporządzony w formie, która jest dopuszczona przez prawo jednego z państw wskazanych w art. 1 ww. Konwencji, to testament ten w Polsce będzie spełniał przesłankę jego ważności w zakresie formy, choćby prawo polskie nie przewidywało takiej formy. Warto też wskazać, że testament własnoręczny może być w świetle prawa polskiego sporządzony w dowolnym języku – zatem także

<sup>348</sup> Konwencja w Hadze dnia 5 października 1961 r., Dz. U. z 1969 r. Nr 34, poz. 284.

obywatel Polski może sporządzić testament np. w języku angielskim, jeśli z jakiegoś powodu taka będzie jego wola.

W myśl art. 1 ust. 1 ww. 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 dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego, darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu, nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności. Ustęp drugi tego przepisu stanowi, że podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci. Stosownie zaś do art. 2 ww. ustawy nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Analiza powyższych przepisów prowadzi do stwierdzenia, że art. 1 i 2 omawianej ustawy określają dwa samoistne, niezależne od siebie stany prawne – normujące odmienne stany faktyczne – w zakresie przysporzenia majątkowego, z którymi prawo wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Wprowadzenie dwóch odrębnych jednostek redakcyjnych determinowane było odrębnymi kryteriami warunkującymi opodatkowanie. Artykuł pierwszy odnosi się bowiem do nabycia rzeczy lub praw na terytorium RP, niezależnie od obywatelstwa czy miejsca zamieszkania uprawnionej osoby fizycznej. Natomiast w art. 2 kryterium stanowiącym o opodatkowaniu jest posiadanie obywatelstwa polskiego lub miejsca stałego pobytu na terytorium RP. Z powyższego wynika, że ustawodawca jako wiodącą przyjął zasadę domicylu, zgodnie z którą obowiązek podatkowy ciąży na osobie mającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce, nawet gdy chodzi o nabycie rzeczy lub praw majątkowych za granicą. Drugą zaś z zasad w zakresie przedmiotu opodatkowania jest zasada obywatelstwa, stosownie do której obowiązek podatkowy powstaje z momentem otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny, jeśli nabywca był obywatelem polskim lub miał w Polsce stałe miejsce pobytu.

Powyższy wywód prowadzi do wniosku, że wskazane przepisy są regulacjami odrębnymi, kreującymi niezależne od siebie podstawy opodatkowania<sup>349</sup>.

---

<sup>349</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 maja 2008 r., I SA/Gd 1035/07.

## 2. Nabycie nieruchomości z zastosowaniem ulgi mieszkaniowej w podatku od spadków i darowizn

Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn polega na zwolnieniu od podatku części (często całości) wartości otrzymanego w drodze darowizny lub odziedziczonego domu lub mieszkania. Regulacje związane z ulgą zawarte są w art. 16 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>350</sup>. Z art. 16 ust 1 tej ustawy wynika, że przedmiotem ulgi mieszkaniowej może być: budynek mieszkalny, lokal mieszkalny stanowiący odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub udział w takim prawie, spółdzielcze prawo do domu jednorodzinnego albo udział w takim prawie.

Aby budynek mieszkalny (lub jego część) mógł być przedmiotem ulgi mieszkaniowej, jego budowa musi być zakończona. Potwierdził to Naczelnik Urzędu Skarbowego w Grodzisku w piśmie z dnia 24 marca 2005 r.<sup>351</sup>, w którym czytamy, że „art. 16 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie określa, na jakim etapie budowy ww. ulga przysługuje (zerowym, surowym zamkniętym czy otwartym), lecz wyraźnie wskazuje, że uprawnienie do ulgi przysługuje przy nabyciu budynku mieszkalnego, czyli nadającego się do zamieszkania. Skoro budowa nie została zakończona, budynek, zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami, nie spełnia wymogu budynku mieszkalnego”.

Zauważyć również należy, że ulga mieszkaniowa nie dotyczy gruntów oraz praw wieczystego użytkowania tych gruntów. Dotyczy to również sytuacji, gdy przedmiotem nabycia jest grunt czy prawo wieczystego użytkowania tego gruntu wraz z wybudowanym na nim budynkiem (ulga mieszkaniowa dotyczy wówczas wyłącznie budynku).

Z ulgi mieszkaniowej skorzystać mogą osoby fizyczne, które nabyły budynek lub lokal mieszkalny w drodze spadku lub darowizny, a od 1 stycznia 2007 r. również w drodze zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego lub polecenia darczyńcy. Nabycie budynku czy lokalu w inny sposób (np. tytułem zachowku czy nieodpłatnego zniesienia współwłasności) nigdy nie uprawnia do skorzystania z ulgi. Nie w każdym jednak wypadku nabycie w jeden z wymienionych sposobów uprawnia do ulgi mieszkaniowej. Z punktu widzenia możliwości korzystania z ulgi mieszkaniowej podatnicy spadków i darowizn podzieleni są na trzy grupy. O zaliczeniu do jednej z tych grup decyduje osobisty stosunek łączący nabywcę ze spadkodawcą lub darczyńcą. I tak: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów zalicza się do I grupy podatkowej; zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstęp-

<sup>350</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r., o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 2015 r., poz. 86 ze zm., dalej jako u.p.s.d.

<sup>351</sup> Pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Grodzisku z dnia 24 marca 2005 r., 1406/M/436/1/BW/05.

nych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych zalicza się do II grupy podatkowej, a wszystkie pozostałe osoby do grupy III .

W najszerszym zakresie z ulgi mieszkaniowej korzystać mogą osoby zaliczane do I grupy podatkowej. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., osoby takie korzystać mogą z ulgi mieszkaniowej w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu, polecenia testamentowego, darowizny lub polecenia darczyńcy przez osoby zaliczane do I grupy podatkowej

W węższym zakresie z ulgi mieszkaniowej mogą korzystać osoby zaliczane do II grupy podatkowej. Stosownie do art. 16 ust. 1 pkt 2 u.p.s.d. osoby te korzystać mogą z ulgi tylko w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego.

Najrzadziej z ulgi mieszkaniowej korzystać mogą osoby zaliczane do III grupy podatkowej. W myśl art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. osoby takie mogą skorzystać z ulgi mieszkaniowej tylko w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego (a więc w takich samych przypadkach jak osoby zaliczane do II grupy podatkowej), jeśli sprawowały opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie pisemnej umowy z podpisem notarialnie poświadczonym, przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza.

W przypadku osób zaliczanych do III grupy podatkowej ulga mieszkaniowa przysługuje z tytułu sprawowania opieki nad spadkodawcą. Nie każda jednak opieka uprawnia do ulgi. Z przepisów wynika, że

- okres opieki wynosić musi co najmniej dwa lata – liczy się go od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza (do końca 2006 r. od momentu zawarcia umowy o opiekę przed organem gminy);
- spadkodawca musi wymagać takiej opieki – przez sformułowanie „nad wymagającym takiej opieki” należy rozumieć, że ze względu na stan zdrowia spadkodawca wymaga opieki osoby trzeciej i fakt ten powinien zostać potwierdzony przez lekarza sprawującego opiekę lekarską nad chorym;
- opieka musi się odbywać na podstawie umowy zawartej z podpisem notarialnie poświadczonym (nie musi to być jednak umowa zawarta w formie aktu notarialnego). Zauważyć należy, że do końca 2006 r. przepisy wymagały, aby opieka była sprawowana na podstawie umowy zawartej przed organem gminy. Jak jednocześnie wynika z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności

cywilnoprawnych<sup>352</sup>, do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem 1 stycznia 2007 r., stosuje się przepisy u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r. Brzmienie tego przepisu pozbawia możliwości korzystania z ulgi mieszkaniowej spadkobierców, którzy zawarli umowę o opiekę przed organem gminy, sprawowali ją przez okres 2 lat, zaś spadkodawca zmarł po 1 stycznia 2007 r. Spowodowało to, że Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 5 lipca 2011 r.<sup>353</sup> uznał art. 3 ust. 1 wskazanej ustawy za niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Powoduje to, że w przypadku opieki sprawowanej na podstawie umowy zawartej przed organem gminy przed dniem 1 stycznia 2007 r. ulga mieszkaniowa znajduje obecnie zastosowanie bez konieczności sporządzania pisemnej umowy z podpisem notarialnie poświadczonym.

Aby dana osoba mogła skorzystać z ulgi mieszkaniowej, spełnionych musi być wiele warunków. Warunki te (wymienione w art. 16 ust. 2 u.p.s.d.) muszą być spełnione łącznie. I tak, ulga przysługuje osobom, które: są osobami będącymi obywatelami polskimi lub niebędącymi takimi obywatelami, lecz mającymi miejsce stałego pobytu na terytorium Polski, nie są właścicielami innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość bądź będąc nimi, przeniosą własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego; nie przysługuje im spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub wynikające z przydziału spółdzielni mieszkaniowej: prawo do domu jednorodzinnego lub prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym, a w razie dysponowania tymi prawami przekażą je zstępny lub przekażą do dyspozycji spółdzielni, w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego; nie są najemcami lokalu lub budynku lub będąc nimi rozwiążą umowę najmu w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego; będą zamieszkiwać, będąc zameldowanymi na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku i nie dokonają jego zbycia przez 5 lat:

- od dnia złożenia zeznania podatkowego lub zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego – jeżeli w chwili złożenia zeznania lub zawarcia umowy

<sup>352</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. Nr 222, poz. 1629.

<sup>353</sup> Wyrok TK z dnia 5 lipca 2011 r., P 36/10.

darowizny, nabywca mieszka i jest zameldowany na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku,

- od dnia zamieszkania potwierdzonego zameldowaniem na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku – jeżeli nabywca zamieszka i dokona zameldowania na pobyt stały w ciągu roku od dnia złożenia zeznania podatkowego lub zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego.

Ulga mieszkaniowa skierowana jest do osób, które nie mają tytułu prawnego do budynku lub lokalu mieszkalnego; w konsekwencji:

- osoba zamierzająca skorzystać z ulgi nie może być właścicielem innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość (nie ma natomiast przeszkód, aby była właścicielem budynku czy lokalu niemieszkalnego)
- osobie zamierzającej skorzystać z ulgi nie może przysługiwać spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub wynikające z przydziału spółdzielni mieszkaniowej: prawo do domu jednorodzinnego lub prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym.

Kwestię sporną w sprawie stanowi możliwość uznania, czy nabycie ekspektatywy odrębnej własności lokalu, o której mowa w art. 19 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych powoduje wypełnienie przesłanek z art. 16 ust. 7 ustawy o podatku od spadków i darowizn, co skutkuje brakiem podstawy do wygaśnięcia decyzji podatkowych w zakresie ulgi, o której mowa w art. 16 ust. 1 ustawy.

W świetle art. 16 ust. 7 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie stanowi podstawy do wygaśnięcia decyzji zbycie udziału w budynku lub lokalu na rzecz innego ze spadkobierców lub obdarowanych oraz zbycie budynku lub lokalu, jeżeli było ono uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych, a nabycie innego budynku lub uzyskanie pozwolenia na jego budowę albo nabycie innego lokalu nastąpiło nie później niż w ciągu sześciu miesięcy od dnia zbycia. W ust. 8 tego przepisu analogicznie uregulowana została sytuacja, gdy budynek lub lokal został zbyty przed rozpoczęciem zamieszkiwania.

W celu rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy konieczne jest zbadanie, czy „ekspektatywa odrębnej własności lokalu” mieści się w pojęciu „nabycie innego budynku lub uzyskanie pozwolenia na jego budowę albo nabycie innego lokalu”.

Ekspektatywą w prawie cywilnym określa się oczekiwanie prawne – prawo podmiotowe „tymczasowe”. W doktrynie można spotkać pogląd, iż jest to prawo podmiotowe, którego treścią jest przygotowanie i zabezpieczenie ostatecznego nabycia określonego prawa podmiotowego. Ekspektatywa jest sytuacją, w której przynajmniej jedna

przesłanka szczególna nabycia prawa podmiotowego została już spełniona, a zarazem nie ziszcila się jeszcze przynajmniej jedna przesłanka szczególna lub ogólna nabycia prawa podmiotowego.

Ekspektatywa odrębnej własności lokalu, zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych, to roszczenie o ustanowienie odrębnej własności lokalu, które powstaje z chwilą podpisania umowy o budowę lokalu. Zgodnie natomiast z art. 21 tej ustawy spółdzielnia ustanawia na rzecz członka odrębną własność lokalu najpóźniej w terminie 3 miesięcy po jego wybudowaniu, a jeżeli na podstawie odrębnych przepisów jest wymagane pozwolenie na użytkowanie, najpóźniej w terminie 3 miesięcy od uzyskania takiego pozwolenia. Na żądanie członka spółdzielnia ustanawia takie prawo w chwili, gdy ze względu na stan realizacji inwestycji możliwe jest przestrzenne oznaczenie lokalu. Dopiero z chwilą ustanowienia odrębnej własności lokalu można mówić o nabyciu tego lokalu. Nie można się zgodzić ze stanowiskiem strony, iż nabycie ekspektatywy w założeniu swym zmierzającej do nabycia lokalu jest z takim nabyciem równoznaczne. Nie można także „domniemywać”, iż taka ekspektatywa mieści się w katalogu przesłanek zawartych w art. 16 ust. 7 i 8 ustawy o podatku od spadków i darowizn., Ustawodawca słusznie nie skorzystał z możliwości nowelizacji tego przepisu poprzez dodanie do katalogu wymienionych tam przesłanek uzyskania ekspektatywy odrębnej własności lokalu. Sądy nie są uprawnione do „uzupełniania” przepisów dotyczących ulg podatkowych w drodze wykładni celowościowej – w orzecznictwie ugruntował się pogląd, iż przepisy dotyczące ulg podatkowych należy interpretować ściśle – wynika to z faktu, iż objęcie grupy podatników możliwością skorzystania z ulg podatkowych stanowi wyjątek od zasady powszechności opodatkowania z art. 84 Konstytucji RP. Podkreślić należy raz jeszcze, iż oznacza to, że przy wykładni przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych nie można przyznawać prymatu wykładni celowościowej. Stąd też uzyskanie ekspektatywy odrębnej własności lokalu, o której mowa w art. 19 ustawy o spółdzielniach mieszkaniowych nie jest równoznaczne z nabyciem innego budynku lub uzyskaniem pozwolenia na jego budowę albo nabyciem innego lokalu, o których mowa w art. 16 ust. 7 i 8 ustawy o podatku od spadków i darowizn, nie powoduje zatem niemożności wygaśnięcia decyzji podatkowych w zakresie ulgi, o której mowa w art. 16 ust. 1 tej ustawy<sup>354</sup>.

Przepis art. 16 ust. 1 pkt 1–3 u.p.s.d. zatem nie tylko wprost stwierdza, że przesłanką nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej jest „nabycie własności (współwłasności)”, ale również wskazuje tytuły, z których to nabycie ma pochodzić.

<sup>354</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 maja 2006, II FSK 778/05, Lex nr 274873.

Dla podatników I grupy tytułami nabycia mogą być: dziedziczenie, zapis, dalszy zapis, polecenie testamentowe, darowizna lub polecenie darczyńcy. Dla podatników II grupy tytułami nabycia muszą być: dziedziczenie, zapis, dalszy zapis lub polecenie testamentowe.

Dla podatników III grupy tytuły nabycia są identyczne jak dla podatników II grupy, z tym że ich ograniczenie w stosunku do podatników II grupy polega na tym, że dodatkowo oprócz nabycia własności (współwłasności) muszą:

- a) legitymować się zawartą z poprzednikiem (spadkodawcą) umową o opiekę z podpisami notarialnie poświadczonymi;
- b) sprawować faktycznie opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą przez okres co najmniej 2 lat od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza.

Problematyką umów o sprawowanie opieki niejednokrotnie zajmował się Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając, że:

- a) samo faktyczne sprawowanie opieki bez umowy o jej sprawowanie nie spełnia przesłanki z art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d.<sup>355</sup>,
- b) umowy o sprawowanie opieki zawartej między spadkodawcą a nabywcą domu mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego na okres wynoszący co najmniej 2 lat z podpisami notarialnie poświadczonymi nie może zastąpić zawiadomienie złożone przy okazji dopełnienia obowiązku meldunkowego, przedstawienie zeznań świadków czy domniemanie sprawowania opieki wynikające z faktycznego zamieszkiwania i zameldowania.

Na tle powyższego należy stwierdzić, że niespełnienie któregośkolwiek z warunków wymienionych w art. 16 omawianej ustawy powoduje, że zastosowanie przedmiotowej ulgi mieszkaniowej nie nastąpi. Przesądza o tym użyty w cytowanym przepisie art. 16 ust. 2 u.p.s.d. zwrot „ulga przysługuje osobom, które łącznie spełniają następujące warunki”.

Wymóg dotyczący konieczności zamieszkiwania w nabytym budynku lub lokalu przez 5 lat oznacza faktyczne przebywanie w tym domu lub mieszkaniu i nie ma związku z zameldowaniem się w danym miejscu. Stanowisko takie zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z 5 kwietnia 1996 r.<sup>356</sup> uznał, iż: „zameldowanie się w miejscu stałego lub czasowego pobytu jest tylko dowodem, że dana osoba dopełniła obowiązku meldunkowego, wynikającego z ustawy z 10.4.1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych. Natomiast o zastosowaniu ulgi, o której mowa w art. 16

---

<sup>355</sup> Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2000 r., III SA 2475/99, Lex nr 47113; wyrok NSA z dnia 6 maja 1999 r., I SA/Kr 1356/97, Lex nr 38112; wyrok NSA z dnia 8 maja 1998 r., I SA/Gd 1910/97, Lex nr 35941; wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 1989 r., SA/Gd 631/89, ONSA 1989, nr 2, poz. 80.

<sup>356</sup> Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 1996 r., III SA 386/ 95, ONSA 1996, Nr 4, poz. 195.

u.p.s.d., decyduje faktyczne zamieszkiwanie w nabytym lokalu (budynku) przez okres co najmniej 5 lat od dnia powstania obowiązku podatkowego”. Zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych na podstawie tego przepisu (art. 16 ust. 2 pkt 5 u.p.s.d.) powinno nastąpić poprzez wyrażenie woli spadkodawcy (obdarowanego) w ten sposób, że będą oni zamieszkiwać w lokalu lub budynku przez 5 lat. Przy czym wola ta powinna być wyrażona w sposób faktyczny poprzez objęcie lokalu lub budynku i w nim zamieszkiwanie. Zamieszkiwanie, nawet tymczasowe, w innej miejscowości oraz złożenie oświadczenia, że zamieszkanie w nabytym lokalu lub budynku nastąpi dopiero po ustaniu przyczyny uzasadniającej przebywanie w innej miejscowości, uzasadnia twierdzenie, że potrzeby mieszkaniowe podatnika nie wymagają niezwłocznego i bezpośredniego zaspokojenia m.in. poprzez zastosowanie ulgi mieszkaniowej. Potwierdzeniem tego jest wyrok NSA<sup>357</sup>, w którym czytamy, że „skarżąca nie spełniała wymogu art. 16 ust. 2 u.p.s.d., a zatem zasadnie organy podatkowe nie zastosowały ulgi mieszkaniowej w podstawie opodatkowania nabytego przez skarżącą spadku. Skarżąca bowiem nie tylko, że w dacie powstania obowiązku podatkowego, lecz również do chwili wydania zaskarżonej decyzji nie zamieszkiwała w nabytym lokalu. Z treści skargi wynika bezspornie, iż skarżąca, w prawdzie tymczasowo, lecz zamieszkuje w innym mieście. Podaje ona, że w nabytym lokalu zamieszka po zakończeniu studiów, a więc jej potrzeby mieszkaniowe nie wymagają niezwłocznego i bezpośredniego zaspokojenia, są zatem sprzeczne z celem ulgi mieszkaniowej określonej w art. 16 u.p.s.d.”<sup>358</sup>

Utrata prawa do ulgi następuje również w przypadku, gdy nabywca spadku (darowizny) jest najemcą lokalu lub budynku i umowy tej nie rozwiąże. Ustawodawca zaznaczył jednak termin sześciomiesięczny w przeciągu którego, umowa najmu powinna być rozwiązana. Podobna sytuacja występuje wówczas gdy nabywca spadku (darowizny) jest właścicielem innego budynku lub lokalu mieszkalnego. W tym przypadku nabywca zobligowany jest przenieść własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy. Uwzględniając jednak konieczność spełnienia wszystkich warunków wymienionych w art. 16 ust. 2 u.p.s.d., w celu uzyskania ulgi, istotne jest zachowanie terminów, w których nabywca spadku (darowizny) ma prawo do ulgi, jeżeli mieszkając w nabytym lokalu lub budynku w chwili składania zeznania podatkowego zamieszka w nim w ciągu roku od dnia złożenia tego zeznania i będzie w nim mieszkać przez 5 lat. Jak zatem widać, w celu uzyskania uprawnienia do ulgi ustawodawca wyznaczył nabywcy okres jednego roku od dnia złożenia zeznania podatkowego do dnia zamieszkania w nabytym budynku lub lokalu. W tym też okresie, jeżeli nabywca jest

<sup>357</sup> Wyrok NSA z dnia 9 października 1996 r., SA/Gd 1404/95, Lex nr 27316.

<sup>358</sup> L. Guzek, *Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn*, „Nieruchomości” 2003, nr 9, s. 13 i n.

właścicielem domu lub lokalu, w celu realizacji tego warunku powinien przenieść własność na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy, a gdyby pozostawał w stosunku najmu, rozwiązać tę umowę. Zatem dla umożliwienia tym osobom spełnienia celu w postaci zamieszkania w nabytym lokalu lub budynku przewidziano w omawianych przepisach okres roku od złożenia zeznania podatkowego do zamieszkania w nim, co jednocześnie oznacza, że warunki te muszą być spełnione do tego momentu.

Należy ponadto podkreślić, że analizowana ulga mieszkaniowa dotyczy wyłącznie budynku i lokalu mieszkalnego, a także ograniczonego prawa rzeczowego, jakim jest spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, nie obejmuje natomiast nieruchomości gruntowych. Oznacza to, że od nabycia gruntu zawsze należy zapłacić podatek. W jednej ze spraw rozstrzyganych przez NSA organy podatkowe uznały, że ulgą objęte są wyłącznie pomieszczenia mieszkalne, i nie uwzględniły powierzchni garażu. „Zgodnie z ust. 4 art. 16 u.p.s.d. za powierzchnię użytkową budynku w rozumieniu tej ustawy uważa się powierzchnię mierzoną po wewnętrznej długości ścian pomieszczeń na wszystkich kondygnacjach (podziemnych i naziemnych, z wyjątkiem powierzchni piwnic i klatek schodowych oraz szybów dźwigów). Jest to definicja ustawowa pojęcia „powierzchnia użytkowa budynku (lokalu)”, która powinna być uwzględniana przy interpretacji pozostałych unormowań art. 16 u.p.s.d. Przepis art. 16 ust. 4 u.p.s.d. nie daje podstaw do wywiedzenia przyjętego przez izbę skarbową poglądu, że określona w ust. 1 ulga mieszkaniowa odnosi się tylko do pomieszczeń przeznaczonych na cele mieszkalne, gdyż nic takiego nie wynika z przytoczonych unormowań. Przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn nie zawierają natomiast definicji pojęcia „piwnicy”. Zachodzi zatem potrzeba sięgnięcia w tym zakresie do przepisów prawa budowlanego. Rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie<sup>359</sup>, określa w § 3 pkt 12, że piwnica to część budynku przeznaczona na pomieszczenia gospodarcze lub techniczne, w których poziom podłogi ze wszystkich stron znajduje się poniżej terenu. Z uwagi na przeznaczenie garażu nie może on być zaliczony do piwnic w podanym wyżej znaczeniu<sup>360</sup>.

Na uwagę zasługuje również ust. 8 art. 16 omawianej ustawy, zgodnie z którym: „warunek określony w ust. 2 pkt 5 lit. b uważa się za spełniony również wtedy, gdy budynek lub lokal mieszkalny (udział w budynku lub lokalu) albo spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego (udział w takim prawie) został zbyty przed rozpoczęciem

<sup>359</sup> Rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie, Dz. U. z 1999 r. Nr 15, poz. 140 ze zm.

<sup>360</sup> S. Brzeszczyńska, *Ulgą mieszkaniowa w orzecznictwie*, „Nieruchomości” 2003, nr 12, s. 9 i n.

zamieszkiwania, ze względu na konieczność zmiany warunków lub miejsca zamieszkania, a przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży na nabycie innego budynku lub lokalu mieszkalnego (udziału w budynku lub lokalu), albo spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego (udziału w takim prawie), albo budowę innego budynku lub lokalu nastąpiło w całości w okresie dwóch lat od dnia zbycia. W wyroku NSA z 21 kwietnia 1998 r.<sup>361</sup> sąd uznał, że „Oświadczenie podatnika o zamiarze zbycia lokalu lub budynku nabytego w drodze spadku lub darowizny w warunkach określanych w przepisie art. 16 ust. 8 u.p.s.d. uprawnia do ulgi podatkowej, o której mowa w art. 16 ust. 2 pkt 5 u.p.s.d. Sąd stwierdził, że „przepis ust. 8 w art. 16 u.p.s.d. przewiduje, że warunek zamieszkania w nabytym lokalu uważa się za spełniony również wtedy, gdy budynek lub lokal został zbyty przed rozpoczęciem zamieszkiwania ze względu na konieczność zmiany warunków lub miejsca zamieszkania, a nabycie innego budynku lub uzyskanie pozwolenia na jego budowę albo nabycie innego lokalu nastąpiło nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia zbycia. W przepisie art. 16 ust. 8 u.p.s.d. nie mówi się ani o zamiarze spadkobiercy lub obdarowanego zamieszkiwania w tym lokalu lub budynku, ani też nie przewiduje się jakichkolwiek terminów zamieszkiwania w nim. Dlatego nie jest prawnie uzasadniony wymóg, aby nabywca lokalu lub budynku miał zamiar zamieszkiwania w nabytym lokalu lub budynku, wyrażony w oświadczeniu dla organu podatkowego w celu uzyskania ulgi. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego **oświadczenie podatnika o zamiarze zbycia lokalu lub budynku nabytego w drodze spadku lub darowizny w warunkach określonych w przepisie art. 16 ust. 8 u.p.s.d. spełnia przesłankę do uzyskania ulgi podatkowej wymienionej w art. 16 ust. 2 pkt 5 u.p.s.d**

### 3. Opodatkowanie zasiedzenia nieruchomości

W polskim prawie istnieją dwa rodzaje nabycia prawa własności nieruchomości:

- nabycie pochodne, czyli od określonej osoby lub innego podmiotu prawa na skutek zawartej umowy cywilnoprawnej lub z innego tytułu, np. dziedziczenia, oraz
- nabycie pierwotne, w przypadku którego nabywca nie uzyskuje prawa własności rzeczy lub prawa majątkowego od określonej osoby/innego podmiotu.

Do nabycia pierwotnego dochodzi wówczas, gdy nabywane prawo nie istniało lub istniało, ale zostało przeniesione z mocy prawa, np. przez zasiedzenie, wywłaszczenie, nacjonalizację. W tym przypadku nie ma ani przenoszącego, ani zbywcy prawa. Nabycie następuje z mocy prawa po spełnieniu określonych w przepisach prawa przesłanek.

---

<sup>361</sup> Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 1998 r., III SA 122/97, CBOSA.

Mając na względzie przepisy k.c. nabycie własności może nastąpić m.in. poprzez jej przeniesienie w wyniku umowy, zasiedzenie bądź też w wyniku innych zdarzeń.

Stosownie do treści art. 172 k.c. posiadacz nieruchomości niebędący jej właścicielem nabywa własność, jeżeli posiada nieruchomość nieprzerwanie od lat dwudziestu jako posiadacz samoistny, chyba że uzyskał posiadanie w złej wierze (zasiedzenie). Po upływie trzydziestu lat posiadacz nieruchomości nabywa jej własność, choćby uzyskał posiadanie w złej wierze. Wyrokiem TK z 14 kwietnia 2005 r.<sup>362</sup> art. 172 został uznany za zgodny z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 64 Konstytucji RP.

W myśl art. 176 § 1 k.c. natomiast, jeżeli podczas biegu zasiedzenia nastąpiło przeniesienie posiadania, obecny posiadacz może doliczyć do czasu, przez który sam posiada, czas posiadania swego poprzednika. Jeżeli jednak poprzedni posiadacz uzyskał posiadanie nieruchomości w złej wierze, czas jego posiadania może być doliczony tylko wtedy, gdy łącznie z czasem posiadania obecnego posiadacza wynosi przynajmniej trzydzieści lat. Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio w wypadku, gdy obecny posiadacz jest spadkobiercą poprzedniego posiadacza (art. 176 § 2 Kodeksu cywilnego).

Zasiedzenie jest tzw. instytucją dawności, służącą korygowaniu rzeczywistego stanu posiadania ze stanem prawnym. Prowadzi ono do nabycia przez posiadacza własności na skutek długotrwałego posiadania przez niego rzeczy, czemu towarzyszy utrata własności przez dotychczasowego właściciela, który w przeszłości utracił posiadanie rzeczy. Poprzez zasiedzenie można nabyć własność rzeczy ruchomych i nieruchomych, udziału we współwłasności, prawa użytkowania wieczystego, służebność gruntową. Zasiedzenie jest instytucją prowadzącą do nabycia prawa na skutek upływu czasu. Umożliwia ono, sankcjonując stan faktyczny, usunięcie długotrwałej niezgodności między stanem prawnym a stanem posiadania. Na skutek zasiedzenia, które następuje *ex lege*, dotychczasowy uprawniony traci swoje prawo, a nabywca uzyskuje je niezależnie od niego; jest więc ono pierwotnym sposobem nabycia prawa podmiotowego.

Skutkiem zasiedzenia jest zatem pierwotne nabycie własności przez posiadacza, który może wystąpić do sądu z wnioskiem o stwierdzenie zasiedzenia. Samo nabycie własności następuje z mocy samego prawa, a orzeczenie stwierdzające nabycie własności przez zasiedzenie ma jedynie charakter deklaracyjny.

Zasiedzenie jest zatem tytułem nabycia przez posiadacza własności na skutek długotrwałego posiadania przez niego rzeczy (lub przez jego poprzedników, których czas posiadania może zostać doliczony, jeśli zostaną spełnione wymogi określone w cyt. powyżej Kodeksie cywilnym), czemu towarzyszy utrata własności przez dotychczasowego właściciela. Posiadacz uzyskuje zatem prawo własności niezależnie od poprzedniego właściciela.

---

<sup>362</sup> Wyrok TK z 14 grudnia 2005 r., SK 61/03, OTK-A 2005, Nr 11, poz. 136.

ciela, który je traci na skutek upływu czasu. Nabycie przez zasiedzenie jest nabyciem pierwotnym *ex lege*, tj. z mocy prawa, nie ma zatem stosunku prawnego między poprzednim właścicielem a nabywcą nieruchomości w drodze zasiedzenia. Należy również odróżnić poprzednich posiadaczy nieruchomości, których to czas posiadania nieruchomości będącej przedmiotem zasiedzenia można doliczyć do biegu terminu zasiedzenia od faktycznych właścicieli nieruchomości, którzy w wyniku upływu terminu zasiedzenia utracili swoją własność. Skoro zatem nabycie tytułem zasiedzenia jest nabyciem pierwotnym, to nie ma drugiej strony stosunku prawnego – nie ma zatem zbywcy.

Zgodnie z art. 172 § 1 i § 2 k.c. posiadacz nieruchomości niebędący jej właścicielem nabywa własność, jeżeli posiada nieruchomość nieprzerwanie od dwudziestu lat jako posiadacz samoistny, chyba że uzyskał posiadanie w złej wierze (zasiedzenie). W takim przypadku nabycie nieruchomości następuje po upływie trzydziestu lat. Zasiedzenie jest zatem instytucją, która sankcjonuje trwający od dłuższego czasu stan faktyczny posiadania i jest sposobem nabywania własności. Warunkami niezbędnymi do zasiedzenia jest posiadanie samoistne i nieprzerwane oraz odpowiedni upływ czasu. Przy spełnieniu powyższych przesłanek posiadacz nabywa prawo własności.

Z powyższego wynika, że datą nabycia własności nieruchomości jest data wskazana w treści postanowienia sądu jako data nabycia własności nieruchomości, a nie data widniejąca na postanowieniu jako dzień wydania albo sporządzenia postanowienia, bądź też data uprawomocnienia się postanowienia sądu.

Zasiedzenie jest zatem instytucją prowadzącą do nabycia prawa na skutek upływu czasu, a nie przeniesienia prawa własności nieruchomości z jednego podmiotu na drugi. W tym przypadku nie ma znaczenia, kto był wcześniej właścicielem danej nieruchomości: czy osoba należąca do najbliższej rodziny, czy osoba obca<sup>363</sup>.

Skutki podatkowe przedstawionej instytucji zasiedzenia nieruchomości są odmienne w przypadku osób fizycznych i prawnych. W odniesieniu do osoby prawnej mogą jednak powstać pewne trudności przy ustalaniu, czy osoba taka jest posiadaczem w dobrej czy złej wierze, a także jak oceniać, czy osoba taka jest posiadaczem samoistnym.

Podatek dotyczący zasiedzenia nieruchomości przez osoby fizyczne, uregulowany w ustawie o podatku od spadków i darowizn, jest podatkiem o charakterze majątkowym. Oznacza to, że uzasadnieniem wprowadzenia tego rodzaju podatku jest przyrost wartości majątku osoby, która dokonała skutecznego zasiedzenia, stając się właścicie-

---

<sup>363</sup> P. Bender, *Zasiedzenie prawa własności nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste*, „Rejent” 2014, nr 7, s. 29-51; B. Pawlak, *Nabycie przez zasiedzenie własności nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste*, Przegląd Sądowy 2013, nr 9, s. 30-41; M. Stańko, *Zasiedzenie nieruchomości przez gminę i inne komunalne osoby prawne*, „Rejent 1994, nr 6, s. 50; A. Stelmachowski, [w:] System Prawa Prywatnego, t. 3, 2007, s. 161 i n.; Z. Stęchły, *Niektóre problemy międzyczasowe w zakresie prawa rzeczowego i spadkowego wynikające ze zmiany Kodeksu cywilnego*, „Palestra” 1991, nr 11-12.

lem danej nieruchomości, czyli że omawiany podatek jest swego rodzaju podatkiem od wzbogacenia (obowiązek podatkowy rodzi nie samo zasiedzenie jako takie, ale nabycie nieruchomości tytułem zasiedzenia – art. 1 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d.).

Zasiedzenie nieruchomości przez osoby prawne podlega natomiast opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych

Zgodnie z art. 1 u.p.s.d. podatkowi od spadków i darowizn, zwanemu dalej „podatkiem”, podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem m.in. zasiedzenia.

Zgodnie z art. 5 ww. ustawy obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych. Natomiast na podstawie z art. 6 ust. 1 pkt 6 ww. ustawy obowiązek podatkowy powstaje – przy nabyciu w drodze zasiedzenia – z chwilą uprawnienia się postanowienia sądu stwierdzającego zasiedzenie.

W myśl art. 7 ust. 1 ww. ustawy podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli przed dokonaniem wymiaru podatku nastąpi ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, do ustalenia wartości przyjmuje się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie za ubytek należne z tytułu ubezpieczenia wlicza się do podstawy wymiaru.

Natomiast zgodnie z art. 7 ust. 4 ustawy przy nabyciu w drodze zasiedzenia wyłącza się z podstawy opodatkowania wartość nakładów dokonanych na rzecz przez nabywcę podczas biegu zasiedzenia. Jeżeli budynek stanowiący część składową gruntu będącego przedmiotem nabycia został wzniesiony przez osobę nabywającą nieruchomość przez zasiedzenie, z podstawy opodatkowania wyłącza się wartość tego budynku (ust. 5 powołanego art. 7 ustawy).

Podstawę opodatkowania w przypadku zasiedzenia określa zasadniczo sam podatnik. Powinien on jednak dbać, aby podstawa ta nie odbiegała w sposób wyraźny od wartości rynkowej zasiedzianej nieruchomości. W przeciwnym bowiem razie można narażać się na interwencję urzędu skarbowego, z obciążeniem podatnika kosztami opinii biegłych w tym zakresie włącznie (jeśli wartość nieruchomości, ustalona przez biegłych, przekroczy o 33% wartość zadeklarowaną przez podatnika).

Do określenia wysokości podatku od zasiedzenia nie stosuje się systemu stawek wynikającego z przepisów u.p.s.d. Artykuł 15 ust. 2 u.p.s.d. stanowi, że nabycie własności w drodze zasiedzenia podlega opodatkowaniu w wysokości 7% podstawy opodatkowania. Nie ma przy tym tutaj znaczenia, do której grupy podatkowej, zgodnie z art. 9 ust. 1 u.p.s.d., należy osoba nabywająca nieruchomość w drodze zasiedzenia. Podatek w po-

wyższej wysokości zapłaci zatem zarówno osoba nabywająca własność danej nieruchomości w drodze zasiedzenia w sytuacji, gdy z poprzednim właścicielem tej nieruchomości łączyły ją bliskie stosunki pokrewieństwa, jak i osoba w stosunku do poprzedniego właściciela nieruchomości zupełnie obca<sup>364</sup>.

Stosownie do regulacji zawartych w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn nabycie własności w drodze zasiedzenia podlega opodatkowaniu w wysokości 7% podstawy opodatkowania. W tym przypadku nie stosuje się przepisu dotyczącego kwoty wolnej od opodatkowania na podstawie zaliczenia nabywcy do odpowiedniej grupy podatkowej, ponieważ art. 9 ust. 1, który stanowi o tejże kwocie wolnej, – na mocy powołanego art. 15 ust. 2 ww. ustawy nie ma w tym przypadku zastosowania.

Zgodnie z art. 17a u.p.s.d. podatnik tego podatku jest obowiązany złożyć w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy i praw majątkowych według ustalonego wzoru, o którym mówi rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2006 r. w sprawie zeznań podatkowych składanych przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 139, poz. 988 ze zm.). Do zeznania podatkowego dołącza się dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania.

Ponadto zaznaczyć należy, iż zwolnienie określone w treści art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn ma zastosowanie do nabycia rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło po dniu 31 grudnia 2006 r. Zgodnie bowiem z treścią art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>365</sup>, która weszła w życie z dniem 01 stycznia 2007 r. i która wprowadziła zwolnienie określone w art. 4a ww. ustawy – do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3.

Dodatkowo, jak zauważa Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 marca 2014 r.<sup>366</sup>, „mając na uwadze zasadę autonomii prawa podatkowego, należy dojść do wniosku, że art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. należy rozumieć w ten sposób, że – inaczej niż w Kodeksie cywilnym – na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn w drodze zasiedzenia możliwe jest nabycie nieruchomości od poprzednich właścicieli. Stąd też dla ustalenia, czy

<sup>364</sup> R. Goliat, *Zasady opodatkowania zasiedzenia nieruchomości*, „Nieruchomości” 2004, nr 2, s. 14 i n., D. Stec, *Zasiedzenie nieruchomości w kontekście ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Nieruchomości” 2006, nr 7, s. 10 i n.

<sup>365</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.

<sup>366</sup> Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., II FSK 883/12 z Głosą: A. Goethel, „Nieruchomości” 2014, nr 8, s. 30.

nabycie w drodze zasiedzenia własności rzeczy podlega zwolnieniu od podatku od spadków i darowizn, istotne jest to, kto był jej poprzednim właścicielem<sup>367</sup>.

Natomiast do opodatkowania zasiedzenia nieruchomości przez osoby prawne, jak już wspomniano, zastosowanie znajdują przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Przepisy Kodeksu cywilnego nie wyłączają możliwości nabycia nieruchomości przez osoby prawne czy też tzw. ułomne osoby prawne. Osoby prawne mają więc zdolność nabycia własności przez zasiedzenie. Podmiotowe przesłanki zasiedzenia ocenia się według kwalifikacji osób fizycznych wchodzących w skład ich organów.

O tym, czy osoba prawna, która chce dokonać zasiedzenia nieruchomości, była w dobrej lub złej wierze, decyduje przede wszystkim świadomość osób wchodzących w skład organu osoby prawnej, czyli przykładowo świadomość członków zarządu spółki. Ponadto wystarczająca jest świadomość jednej z osób wchodzących w skład organu danej osoby prawnej, mimo że przykładowo do zawarcia danej czynności przez tę osobę jest wymagana reprezentacja łączna dwóch osób.

Nabycie przez osobę prawną własności nieruchomości przez zasiedzenie stanowi przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>368</sup> i podlega opodatkowaniu na zasadach wynikających z art. 19 ust. 1 tej ustawy.

Zgodnie z przepisem art. 12 ust. 1 CIT do przychodów z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 13 i 14 zalicza się m.in. wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo płatnych świadczeń.

Zgodnie z przepisem art. 7 ust. 1 ustawy przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Dochodem zaś, w myśl przepisu art. 7 ust. 2 ustawy, jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym<sup>369</sup>. Nabycie nieruchomości przez zasiedzenie jest równoznaczne z nabyciem prawa własności nieruchomości z mocy prawa. Wartość nabytej (otrzymanej, uzyskanej) na własność nieruchomości stanowi zatem nieodpłatne przysporzenie majątkowe i w myśl przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest przychodem podatnika<sup>370</sup>.

<sup>367</sup> Orzecznictwo dotyczące opodatkowania zasiedzenia podatkiem od spadków i darowizn: Postanowienie WSA w Łodzi z 11 lutego 2012 r., I SA/Łd 1018/14, *legalis* nr 1188038; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2014 r., III SA/Wa 1758/13, *legalis* 1064403; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2014 r., III SA/Wa 705/14, *legalis* nr 1187743; wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 grudnia 2014 r., I SA/Łd 1018/14, *legalis* nr 1194099; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., I SA/Sz 1034/14, *legalis* nr 1182233; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2013 r., I SA/Bd 742/13.

<sup>368</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2014 r., poz. 73 ze zm., dalej też jako CIT.

<sup>369</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 października 1972 r., I CR 177/72.

<sup>370</sup> Interpretacja US Warszawa-Bielany z dnia 22 września 2006 r., 1432/IPdgl/423/ZS/108/06.

Zgodnie z przepisem art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy CIT przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.

W konsekwencji wartość nieruchomości nabytej przez **zasiedzenie** należałoby zasadniczo rozpatrywać w kategoriach przychodu z tytułu otrzymanej nieodpłatnie rzeczy. Zasadne jest zatem przywołanie treści art. 12 ust. 5 ustawy CIT, w którego świetle wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. W dalszej kolejności należy zatem ustalić czas uzyskania przedmiotowego przychodu.

Skutkiem zasiedzenia jest zatem pierwotne **nabycie** własności przez posiadacza, który może wystąpić do sądu z wnioskiem o stwierdzenie zasiedzenia. Samo **nabycie** własności następuje jednak z mocy samego prawa. Nabycie własności jest tu tzw. **nabyciem** pierwotnym, a orzeczenie sądu ma charakter deklaratoryjny, czyli stwierdzający zaistnienie pewnych faktów, na które można się powołać w celu np. dokonania wpisu prawa własności do księgi wieczystej. Nie ma natomiast charakteru konstytutywnego, czyli **nabycie** prawa własności nie jest uzależnione od jego wydania<sup>371</sup>.

---

<sup>371</sup> Podobnie: liczne interpretacje indywidualne wydanych przez dyrektorów Izby Skarbowych, w tym przez tutejszy organ (interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 maja 2009 r., znak ITPB3/423-169/09/AW. Wśród innych interpretacji można wymienić następujące: interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 czerwca 2013 r., znak ILPB3/423-132/13-4/KS, interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 marca 2013 r., znak IBPB1/2/423-1604/12/PC oraz z dnia 7 marca 2013 r., znak IBPBI/2/423-1571/12/PP.

### III. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem dochodowym

#### 1. Wniesienie nieruchomości aportem do spółki z o.o.

Zasadą jest, że objęcie udziałów w spółce kapitałowej za wkład pieniężny w postaci nieruchomości generuje po stronie wnoszącego określone skutki podatkowe. **Przychodem** jest wartość nominalna objętych udziałów lub akcji. **Dochodem** jest osiągnięta w roku podatkowym **różnica** pomiędzy wartością nominalną objętych udziałów (akcji) a kosztami uzyskania przychodów. Kosztami uzyskania przychodów są **wydatki poniesione na nabycie** nieruchomości. Podatek wynosi 19% dochodu.

Istotny jest przy tym **status podmiotu** wnoszącego taki rodzaj wkładu niepieniężnego – czy jest to osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, czy też wnosząca do spółki składnik swojego majątku prywatnego.

Wyrokiem z dnia 19 grudnia 2013 r.<sup>372</sup> Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż zgodnie z art. 30b ust. 2 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodem jest różnica pomiędzy wartością nominalną objętych udziałów w spółce a kosztami przychodu określonymi na podstawie art. 22 ust. 1e. Ponieważ przedmiotem aportu był udział w nieruchomości, zastosowanie w sprawie ma punkt 3 przywołanego przepisu, w którym wyraźnie wskazano, że kosztem uzyskania tegoż przychodu są wydatki poniesione na zakup przedmiotu wkładu. Pojęcie „wydatków poniesionych na zakup” jest jasne i nie budzi zatem wątpliwości, że nie można z nim utożsamiać wydatków poniesionych na remont i modernizację nieruchomości. Tym bardziej nie można uznać, że w zakresie tegoż pojęcia mieści się zmiana wartości rynkowej udziałów w nieruchomości.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że w przypadku obejmowania udziałów w spółce kapitałowej przychodem jest różnica pomiędzy wartością nominalną objętych udziałów w spółce a kosztami uzyskania przychodu. Ponieważ przedmiotem aportu był udział w nieruchomości, kosztem uzyskania tegoż przychodu są wydatki poniesione na zakup przedmiotu wkładu. Pojęcie „wydatków poniesionych na zakup” jest jasne, nie budzi zatem wątpliwości Sądu, że nie można z nim utożsamiać wydatków poniesionych na remont i modernizację nieruchomości. W zakresie tegoż pojęcia nie mieści się zmiana wartości rynkowej udziałów w nieruchomości..

---

<sup>372</sup> Wyrok z dnia 19 grudnia 2013 r., II FSK 179/12, CBOSA.

Jeżeli ktoś nie prowadzi działalności gospodarczej i wniesie do spółki kapitałowej tytułem aportu nieruchomość nabytą nieodpłatnie (np. w drodze darowizny), nie może wykazać kosztów uzyskania przychodów w wysokości wartości rynkowej nieruchomości.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>373</sup> w wypadku, gdy wniesiony do spółki grunt nie podlegał amortyzacji i nie był wykorzystywany na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, brak jest podstaw do rozpoznania kosztu uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w wysokości **wartości rynkowej przedmiotu wkładu**. W podobnej sprawie wyrok wydał także Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 12 czerwca 2013 r.<sup>374</sup>

O istnieniu zdolności aportowej decydują łącznie następujące kryteria: posiadanie określonej wartości ekonomicznej (ustalanej np. w drodze wyceny), możliwość umieszczenia w bilansie spółki po stronie aktywów oraz zbywalność prawa. Warto pamiętać, że aport może stanowić całość lub część wkładu danego wspólnika (wspólnik może również wnieść obok aportu wkład pieniężny).

Tytułem do nieruchomości, który może stanowić wkład niepieniężny, może być nie tylko własność, ale i użytkowanie wieczyste oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub domu jednorodzinnego. Tytułem jest też udział w prawie własności nieruchomości. Wszystkie powyższe tytuły spełniają kryteria niezbędne do istnienia ich zdolności aportowej. Tytułami do nieruchomości są też ograniczone prawa rzeczowe (np. służebność, użytkowanie) oraz uprawnienia wynikające z zawartych umów najmu czy dzierżawy. Co do zasady ograniczone prawa rzeczowe, najem i dzierżawa nie mają jednak zdolności aportowej. Warto jednak zaznaczyć, że ograniczone prawa rzeczowe ustanowione na rzecz osób trzecich na nieruchomości wnoszonej do spółki trafiają do spółki razem z tą nieruchomością (np. hipoteka czy służebność ustanowiona na nieruchomości będącej przedmiotem aportu).

Do wniesienia nieruchomości do spółki kapitałowej może dojść przy założeniu spółki lub w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego. Umowa spółki z o.o. lub odpowiednio uchwała o podwyższeniu kapitału zakładowego powinna szczegółowo opisywać przedmiot wkładu niepieniężnego, wspólnika wnoszącego aport oraz liczbę i wartość nominalną obejmowanych w zamian udziałów. Wniesienie wkładu do spółki z o.o. powinno nastąpić przed złożeniem wniosku o wpis spółki do rejestru/podwyższenia kapitału zakładowego, albowiem członkowie zarządu zobowiązani są oświadczyć, że wkłady zostały wniesione. W przypadku gdy przedmiotem wkładu jest prawo użytkowania wieczystego nieruchomości, obowiązek wniesienia wkładu przed wpisem do rejestru KRS wiąże się m.in. z koniecznością przeprowadzenia postępowania wieczystok-

<sup>373</sup> Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., II FSK 3068/11, CBOSA.

<sup>374</sup> Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2013 r., II FSK 2034/11, CBOSA.

sięgowego w zakresie zmiany użytkownika wieczystego nieruchomości (do przejścia użytkowania wieczystego na nowy podmiot konieczne jest bowiem ujawnienie tego w księdze wieczystej)<sup>375</sup>.

W przypadku spółki akcyjnej obowiązek opisanego przedmiotu wkładu wygląda podobnie, przy czym ponadto nieruchomość jako przedmiot wkładu do spółki akcyjnej powinna podlegać formalnoprawnej wycenie (tzw. sprawozdanie założycieli, które podlega badaniu przez biegłych rewidentów m.in. co do wartości godziwej wkładów niepieniężnych). Wnoszenie wkładów niepieniężnych do spółek akcyjnych związane jest z pewnymi udogodnieniami (np. możliwość pokrycia akcji w terminie roku od zarejestrowania spółki), jak i ograniczeniami (np. w zakresie czasowego zakazu zbywania akcji objętych za wkład niepieniężny).

Poza dokumentami wymaganymi w celu utworzenia spółki lub podwyższenia kapitału zakładowego niezbędne jest dokonanie czynności prawnej polegającej na przeniesieniu tytułu prawnego do nieruchomości. Przedmiotem kontrowersji jest możliwość umieszczenia w akcie założycielskim, uchwale o podwyższeniu kapitału zakładowego lub w oświadczeniu wspólnika o objęciu udziałów oświadczeń o podwójnym skutku, tj. zobowiązującym do wniesienia wkładu i rozporządzającym – przenoszącym wkład (np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 października 2006 r.<sup>376</sup>). Z tego powodu zazwyczaj rekomenduje się zawarcie pomiędzy wspólnikiem a spółką wyraźnej umowy przenoszącej tytuł prawny do nieruchomości.

Nowo założona spółka kapitałowa jeszcze przed wpisem do rejestru przedsiębiorców KRS (jako tzw. spółka w organizacji) może we własnym imieniu nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, w związku z tym wniesienie nieruchomości do takiej spółki co do zasady nie wiąże się z przerwą w prowadzonej działalności, na podstawie przedmiotu aportu, może natomiast być skutecznym sposobem ograniczenia odpowiedzialności inwestora oraz optymalizacji podatkowej inwestycji nieruchomościowej.

W przypadku gdy podatnik wnosi do spółki kapitałowej wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, przychodem jest nominalna wartość udziałów (akcji) w spółce. Kosztem uzyskania przychodu jest natomiast wartość tego majątku określona zgodnie z art. 15 ust. 1j.

Przychód ten powstaje w dniu:

- 1) zarejestrowania spółki kapitałowej (gdy tworzymy spółkę), albo
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej (gdy zwiększamy kapitał zakładowy), albo

<sup>375</sup> A. Ficner, *Podatek od wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej*, „Gazeta Podatkowa” nr 77 (1014) z dnia 26.09. 2013 r., s. 3.

<sup>376</sup> Wyrok SN z dnia 19 października 2006 r., V CSK 215/06, *legalis* nr 97704.

- 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

Przy ustalaniu wysokości przychodu, a więc wartości nominalnej udziałów należy stosować art. 14 ust. 1–3 u.p.d.o.p. Wartość ta powinna odpowiadać wartości rynkowej (zwyczajnej) przedmiotu aportu w momencie jego wniesienia do spółki. Oznacza to, że przy obliczaniu wartości przychodu należy stosować odpowiednio zasady właściwe dla ustalania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy. Wartość aportu może być weryfikowana przez organ podatkowy w myśl art. 14 ust. 1–3 u.p.d.o.p. Organ podatkowy może powołać biegłego rzeczoznawcę wyceniającego wartość aportu dla porównania jej z wartością nominalną udziałów (akcji). Ustalenie przez rzeczoznawcę wartości aportu na innym poziomie niż wartość podana w akcie notarialnym powoduje konieczność korekty zapisu w akcie dotyczącym wartości nominalnej udziałów i/lub *agio*, a co za tym idzie, korektę przychodu podatkowego. Jeżeli wartość wnoszonego majątku jest niższa, to musi zostać obniżona wartość nominalna obejmowanych udziałów, bowiem – zgodnie z art. 154 § 3 kodeksu spółek handlowych<sup>377</sup> k.s.h. – udziały nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej<sup>378</sup>.

Jeżeli wartość wnoszonego majątku jest wyższa niż wartość nominalna wydawanych udziałów (akcji), to albo zostanie podniesiona wartość nominalna udziałów, a więc i przychód podatkowy, albo zgodnie z art. 154 § 3 k.s.h. kwota nadwyżki w spółce przejmującej będzie stanowić kapitał zapasowy (*agio*) i nie będzie przychodem podatkowym dla spółki wnoszącej aport.

*Agio* to pojęcie z dziedziny ekonomii oznaczające **wyższą wartość papierów wartościowych lub dewiz ponad wartość nominalną**. W spółkach kapitałowych *agio* oznacza nadwyżkową wartość wkładu ponad wartość nominalną udziałów objętych w zamian za wniesienie takiego wkładu. Czy zatem wniesienie wkładu o wartości np. 10 000 złotych i w zamian objęcie udziałów o wartości np. 5.000 złotych pozwala **uniknąć podatku dochodowego** od całej wartości wkładu?

Zgodnie z art. 154 § 3 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 ze zm.) udziały nie mogą być obejmowane poniżej ich wartości nominalnej. Jeżeli natomiast udział jest obejmowany po cenie wyższej od wartości nominalnej, nadwyżkę przelewa się do kapitału zapasowego.

Z powołanego przepisu wynika, że rzeczywista wartość wkładów wnoszonych przez wspólników na pokrycie obejmowanych udziałów w kapitale zakładowym spółki

<sup>377</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r., Kodeks Spółek Handlowych, Dz. U. z 2013 r., poz. 1030. Dalej jako k.s.h.

<sup>378</sup> P. Małecki, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. VI, Warszawa 2015 r. (komentarz do art. 12).

może być wyższa od wartości kapitału zakładowego określonej umową spółki. Nadwyżka rzeczywistej ceny udziału ponad jego wartość nominalną (*agio*) powinna zostać przekazana na kapitał zapasowy tej osoby prawnej.

Na mocy art. 12 ust. 4 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) do przychodów nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego, funduszu udziałowego albo funduszu założycielskiego, albo funduszu statutowego w banku państwowym, albo funduszu organizacyjnego ubezpieczyciela.

Wysokość kapitału zakładowego wyraża się sumą nominalnej wartości udziałów objętych przez wspólników. A zatem, pomimo że wartość wkładów wnoszonych przez wspólników jest zazwyczaj wyższa od wartości nominalnej obejmowanych przez nich udziałów, *agio* nie tworzy kapitału zakładowego spółki – nie stanowi bowiem wartości wnoszonej na utworzenie lub powiększenie tego kapitału.

Wobec powyższego, nadwyżka ta będzie podlegała wyłączeniu z kategorii przychodów podatkowych na podstawie przepisu art. 12 ust. 4 pkt 11 omawianej ustawy. Zgodnie z tym unormowaniem do przychodów nie zalicza się dopłat wnoszonych do spółki, jeżeli ich wniesienie następuje w trybie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (akcji), otrzymanych przy ich wydaniu i przekazanych na kapitał zapasowy, oraz w spółdzielniach i ich związkach wartości wpisowego, przeznaczonych na fundusz zasobowy.

Na mocy cytowanego przepisu, kwot i wartości stanowiących nadwyżkę ponad wartość nominalną udziałów (*agio*) nie uznaje się za przychody podatkowe spółki, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) zostały przez nią otrzymane przy wydaniu udziałów,
- 2) zostały przekazane na kapitał zapasowy.

Podsumowując, kwota będąca nadwyżką wkładu wniesionego przez wspólnika w celu objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym ponad wartością nominalną tych udziałów (tj. ponad wartość podwyższenia kapitału zakładowego), nie stanowi przychodu podatkowego Wnioskodawcy, na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jeśli została przez niego otrzymana przy wydaniu udziałów i przekazana – zgodnie z art. 154 § 3 k.s.h. – na jego kapitał zapasowy<sup>379</sup>.

Podsumowując, dla spółki kapitałowej wnoszącej nieruchomość jako aport nie ustala się przychodu od różnicy wartości aportu nad wartością księgową nieruchomości ustaloną w spółce. Przychodem jest zawsze wartość nominalna obejmowanych udziałów, zaś kosztem uzyskania przychodu wartość księgowa nieruchomości.

<sup>379</sup> Pismo Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty z dnia 14 sierpnia 2007 r., I/423-42-419/07/ZDB, „Serwis Podatkowy” 2008, nr 2, s. 12.

## 2. Sprzedaż nieruchomości zwolniona z podatku dochodowego

Zgodnie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>380</sup> (dalej też jako u.p.d.o.f.) opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych źródłem przychodu jest – z zastrzeżeniem ust. 2 – odpłatne zbycie m.in.: nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Powyższy przepis formułuje generalną zasadę, że odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c ww. ustawy, przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie rodzi obowiązek podatkowy w postaci zapłaty podatku dochodowego. Tym samym, jeżeli odpłatne zbycie nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw następuje po upływie 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie, nie jest źródłem przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., a tym samym przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jej części, udziału w nieruchomości lub praw w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

W przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 w celu określenia jego skutków podatkowych istotne jest zatem ustalenie daty oraz formy nabycia nieruchomości lub praw.

W pierwszym rzędzie należy przypomnieć, że zwolnienie zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. dodane zostało przez art. 1 pkt 11 lit. a ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw<sup>381</sup>, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2009 r. i – jak słusznie zauważają organy – ma zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości, które nabyte zostały od dnia 1 stycznia 2009 r.

<sup>380</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

<sup>381</sup> Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 209, poz. 1316 ze zm.

Zgodnie zatem z tym przepisem wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Przy czym za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., uważa się wydatki określone w art. 21 ust. 25 tej ustawy, między innymi na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego (art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. d). z kolei z ust. 26 art. 21 wynika, że przez własny budynek, o którym mowa w ust. 25 pkt 1 lit. d rozumie się budynek stanowiący własność lub współwłasność podatnika lub do którego podatnikowi przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udział w takich prawach.

Analiza wskazanych przepisów musi uwzględniać racje, jakimi kierował się ustawodawca, wprowadzając do porządku prawnego wskazaną regulację. W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f zwolnienie od podatku dochodowego przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości mieszkalnej jest normą celu społecznego, która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli.

Należy wyjaśnić, że powyższe zwolnienie obejmować będzie taką część dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, jaka proporcjonalnie odpowiada udziałowi poniesionych wydatków na własne cele mieszkaniowe w osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia.

Dochód zwolniony należy zatem obliczyć według następującego wzoru:

dochód zwolniony =  $D \times W/P$ , gdzie: D – dochód ze sprzedaży, W – wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, P – przychód ze sprzedaży.

W sytuacji gdy przychód z odpłatnego zbycia zostanie w całości przeznaczony na cele mieszkaniowe, to uzyskany z tego tytułu dochód będzie w całości korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego.

Katalog wydatków stanowiących własne cele mieszkaniowe podatnika został wskazany w art. 21 ust. 25 ustawy. Katalog ten ma charakter zamknięty – jest to wyliczenie enumeratywne. Ustawodawca, formułując zwolnienie przedmiotowe, w sposób

jednoznaczny wskazał cele mieszkaniowe, które pozwalają na skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dochodu ze sprzedaży.

I tak stosownie do art. 21 ust. 25 pkt 1 i 2 ww. ustawy za wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się:

1) Wydatki poniesione na:

- a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
- c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,
- d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,
- e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego,
- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej.

2) Wydatki poniesione na:

- a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, na cele określone w pkt 1,
- b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,
- c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z od-

płatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b,

w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30.

Z powyższych przepisów jednoznacznie wynika, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych wymienionych w ustawie jest wydatkowanie poczynając od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, uzyskanych ze zbycia środków wyłącznie na cele mieszkaniowe podatnika określone w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f. Wszystkie przesłanki, o których mówi art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. mają być przez podatnika spełnione łącznie, jeśli chce korzystać ze zwolnienia regulowanego tym przepisem. Elementarna przesłanka dotyczy zaś pochodzenia środków, z których ponoszone mają być wydatki na własne cele mieszkaniowe podatnika. Nie chodzi zatem o to, aby na cele mieszkaniowe podatnik wydatkował jakikolwiek środki, ale wydatkować ma środki uzyskane wyłącznie ze sprzedaży danej nieruchomości. Dlatego też nie może budzić żadnych wątpliwości, że wydatkowany na własne cele mieszkaniowe ma być właśnie przychód uzyskany ze zbycia nieruchomości. A więc nie jakikolwiek przychód pozyskany z jakiegokolwiek źródła, ale środki uzyskane z odpłatnego zbycia nieruchomości. Warunek ten zdaje się pozostawać poza jakimkolwiek sporem. Ponieważ zwolnienie ma dotyczyć przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, to jest oczywiste, że wydatkowanie ma dotyczyć tych właśnie przychodów. Dzięki temu, że podatnik wydatkuje ten przychód na własne cele mieszkaniowe, spełni zamierzenie ustawodawcy, który rezygnuje z opodatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na rzecz wspierania dążenia podatnika do zaspokajania własnych potrzeb mieszkaniowych. Ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania przychodu z odpłatnego zbycia, który nie został przez podatnika wydatkowany w sposób, o jakim mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Z przepisu tego wynika również warunek czasu, w którym środki z odpłatnego zbycia mają zostać wydatkowane. Nie sposób uznać za wydatki na własne cele mieszkaniowe wydatków poniesionych przed dniem odpłatnego zbycia nieruchomości, skoro przepis wskazuje precyzyjnie, że jednym z warunków zastosowania ww. ulgi jest wydatkowanie przychodu poczynając od dnia odpłatnego zbycia. Tym samym dla obliczenia dochodu zwolnionego z opodatkowania uwzględnione mogą być jedynie wydatki poniesione najwcześniej w dniu odpłatnego zbycia nieruchomości. Zwrot „poczynając od”

wyraża w swoim znaczeniu pierwszy moment, od jakiego można dokonać określonych czynności lub podjąć określone działanie<sup>382</sup>.

W orzecznictwie sądowo-administracyjnym podkreśla się również – i jak się wydaje, jest to pogląd powszechnie prezentowany i akceptowany – że do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy podatkowej niezbędne jest wydatkowanie przychodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, o których mowa w art. 30e tej ustawy, na własne cele mieszkaniowe w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Przepis ten nie wymaga jednak, by nabycie prawa własności lokalu czy budynku nastąpiło we wskazanym powyżej terminie. Warunkiem jest jednak to, aby przeniesienie własności nastąpiło przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego za rok, w którym podatnik uzyskał dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e ustawy, by organ podatkowy miał możliwość zweryfikowania zasadności skorzystania przez podatnika ze zwolnienia podatkowego.

Ustawa wymaga zatem wyłącznie celowości działania podatnika, nie wymaga natomiast, by podatnik nabył określone prawo we wskazanym w tym przepisie terminie<sup>383</sup>.

Z art. 21 ust. 25 pkt 2 lit. a u.p.d.o.f. wynika, że spłata kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości na cele określone w art. 21 ust. 25 pkt 1 u.p.d.o.f., a więc m.in. na nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych tym budynkiem lub lokalem, stanowi wydatek na własne cele mieszkaniowe.

Jednak przepis art. 21 ust. 25 pkt 2 lit. a u.p.d.o.f. należy interpretować z uwzględnieniem art. 21 ust. 1 pkt 131. W art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. 2 razy wspomniano o wydatkach na własne cele mieszkaniowe – raz jako elemencie kalkulacji wysokości zwolnienia, drugi jako warunku wydatkowania przychodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości i praw majątkowych w okresie 2 lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie. Interpretacja art. 21 ust. 25 pkt 2 lit. a u.p.d.o.f. z uwzględnieniem art. 21 ust. 1 pkt 131 nie wskazuje, aby spłata kredytu zaciągniętego na nabycie

<sup>382</sup> Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 grudnia 2014 r., IBPBII/2/415-891/14/JG; wyrok WSA w Gliwicach z 23 maja 2013 r., I SA/GI 1091/12, *legalis* nr 768182.

<sup>383</sup> Wyroki WSA w Poznaniu: z dnia 29 maja 2014 r., I SA/Po 809/13, z dnia 17 kwietnia 2014 r., I SA/Po 961/13; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2014 r., III SA/Wa 858/14; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 listopada 2014 r., I SA/Sz 460/14; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 listopada 2014 r., I SA/Gd 1157/14, wszystkie dostępne w CBOSA.

zbywanej nieruchomości była wyłączona z katalogu wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe.

W niektórych uzasadnieniach do wyroków sądy administracyjne prezentują jednak odmienne stanowisko, zgodnie z którym w świetle art. 21 ust. 1 pkt 131 w zw. z art. 21 ust. 25 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. a oraz art. 21 ust. 30 u.p.d.o.f. spłata kredytu hipotecznego zaciągniętego na sprzedaną nieruchomość nie może być uznana za wydatek na własne cele mieszkaniowe. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 kwietnia 2013 r.<sup>384</sup> uznano, że: „jedna czynność polegająca na zakupie nieruchomości sfinansowanej kredytem bankowym wygenerowałaby z chwilą jej sprzedaży, po stronie sprzedających tę nieruchomość w warunkach określonych w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. podstawę do dwukrotnego uwzględnienia przy obliczeniu ulgi mieszkaniowej wydatków związanych z nabyciem tej nieruchomości”<sup>385</sup>.

W opinii Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie<sup>386</sup>, „jeżeli małżonkowie dla zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych (a z taką sytuacją mamy do czynienia na gruncie niniejszej sprawy) wspólnie podejmują inwestycje określone w art. 21 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych na gruncie bądź w budynku stanowiącym majątek odrębny jednego z nich, to nie można im odmówić prawa do zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy. Zostaje bowiem spełniony zasadniczy cel, dla którego ustawodawca wprowadził przedmiotowe zwolnienie”.

Wśród katalogu wydatków na własne cele mieszkaniowe ustawodawca uznaje obok nabycia gruntu pod budowę domu mieszkalnego również spłatę kredytu oraz odsetek od kredytu zaciągniętego przez podatnika przed uzyskaniem przychodu z odpłatnego zbycia na zakup gruntu pod budowę domu. Istotne jest, aby kredyt zaciągnięty był przez podatnika przed uzyskaniem przychodu ze zbycia. Niemniej jednak, aby spłata kredytu mogła skorzystać ze zwolnienia jako wydatek na własne cele mieszkaniowe, to kluczowy pozostaje także moment poniesienia wydatku na spłatę, o czym wprost stanowi art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. A przepis ten, jak była o tym mowa wcześniej, mówi literalnie o momencie poniesienia wydatku, formułując zwrot „począwszy od dnia odpłatnego zbycia”.

Podsumowując, podstawową okolicznością decydującą o stosowaniu powyższych zwolnień jest wyłącznie przeznaczenie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości lub praw majątkowych na własne cele mieszkaniowe, począwszy od dnia odpłatnego zbycia nie później niż w okresie dwóch lat od końca roku podatkowego, w którym

<sup>384</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 1951/12, CBOSA.

<sup>385</sup> D. Ramirez-Wolkiewicz, *Zwolnienie dochodu ze sprzedaży nieruchomości – nowy spór między podatnikami a organami podatkowymi*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 2, s. 51 i n.

<sup>386</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 marca 2015 r., I SA/Kr, Lex nr 1655730.

nastąpiło odpłatne zbycie. Przy czym początkiem terminu, od którego można ponosić wydatki uwzględnione do obliczenia dochodu zwolnionego zgodnie z wcześniejszymi wyjaśnieniami, jest – co wynika wprost z art. 21 ust. 1 pkt 131 ww. ustawy.

## IV. Opodatkowanie nieruchomości podatkiem od towarów i usług

### 1. Nieruchomość gruntowa wraz z budynkiem przeznaczonym do rozbiórki

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>387</sup>, zwalnia się od podatku sprzedaż terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. Oznacza to, że sprzedaż niezabudowanych terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę, jako wyłączona ze zwolnień od VAT, a także nieobjęta żadną z obniżonych stawek VAT, objęta jest stawką podstawową w wysokości 23 procent. Zgodnie natomiast z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT zwalnia się od podatku zbycie budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- sprzedaż jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- między pierwszym zasiedleniem a sprzedażą budynku (budowli lub ich części) upłynął okres krótszy niż 2 lata. Przy czym przez pierwsze zasiedlenie – zgodnie z art. 2 ust. 14 ww. ustawy – rozumie się oddanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków (budowli lub ich części) po ich:
  - wybudowaniu lub
  - ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30 procent wartości początkowej. Ponadto w myśl art. 43 ust. 1 pkt 10a ww. ustawy zwalnia się od podatku sprzedaż budynków (budowli lub ich części) nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem że:
- w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich sprzedaży prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- dokonujący ich sprzedaży nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30 proc. wartości początkowej tych obiektów.

Na podstawie art. 43 ust. 7a ww. ustawy warunku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10a lit. b, nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym

---

<sup>387</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej też jako ustawa VAT.

były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat. Kwestię opodatkowania sprzedaży gruntu, na którym znajdują się budynki lub budowle, rozstrzyga przepis art. 29a ust. 8 ustawy o VAT. W przypadku zbycia budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntów. Powyższa zasada nie ma zastosowania dla czynności oddania nieruchomości w użytkowanie wieczyste, o czym stanowi art. 29a ust. 9 ustawy o VAT<sup>388</sup>.

Zgodnie z art. 29 ust. 5 ustawy o VAT w przypadku dostawy budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli z podstawy opodatkowania nie wyodrębnia się wartości gruntu. Z powołanego przepisu jednoznacznie wynika, iż o opodatkowaniu gruntu oraz o zastosowaniu właściwej stawki podatku decyduje status podatkowy wzniesionego na nim budynku lub budowli. Zasada powyższa znajdzie również zastosowanie w sytuacji, gdy dostawa budynku lub budowli korzysta z jednego ze zwolnień wskazanych w art. 43 ustawy o VAT. W tym przypadku także zwolnienie dotyczące obiektu obejmuje grunt, na którym się one znajdują.

Należy też zaznaczyć, iż w ustawie o podatku od towarów i usług został wymieniony tylko jeden wyjątek od wskazanych powyżej zasad opodatkowania zabudowanego gruntu. Zgodnie z ust. 9 art. 29a ustawy o VAT, postanowień tych nie stosuje się do czynności oddania w użytkowanie wieczyste gruntu, dokonywanego z równoczesną dostawą budynków lub budowli trwale z gruntem związanych albo części takich budynków lub budowli. Regulacja ta oznacza, że bez względu na kwalifikację budynku, budowli lub ich części oddanie w użytkowanie wieczyste gruntu, z którym są one związane, będzie podlegało opodatkowaniu według stawki podstawowej 23% VAT.

Poza wspomnianym powyżej ograniczeniem art. 29a ust. 8 ustawy o VAT nie zawiera żadnych innych ograniczeń lub włączeń w jego zastosowaniu. W szczególności nie uzależnia jego zastosowania od charakteru czy funkcji pełnionych przez budowle znajdujące się na gruncie. W tym kontekście, jeżeli zostanie wykazane, iż na gruncie będącym przedmiotem dostawy znajduje się budynek lub budowla w rozumieniu przepisów VAT i również ona będzie przedmiotem dostawy, to bez względu na pozostałe okoliczności towarzyszące dostawie, należy uznać, iż mamy do czynienia z dostawą nieruchomości zabudowanej<sup>389</sup>.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie jest w tej kwestii jednoznaczne. Należy w tym miejscu wskazać wyrok w sprawie *Don Bosco Onroerend*

<sup>388</sup> E. Rogala, *Działki z budynkami przeznaczonymi do rozbiórki są zwolnione od VAT*, „Gospodarka i Finanse” 2009, nr 5, s. 19.

<sup>389</sup> G. Kaptur, *VAT – zbycie nieruchomości wraz z obiektami przeznaczonymi do rozbiórki*, „Nieruchomości” 2013, nr 8, s. 33 i n.

*Goed BV*<sup>390</sup>. Trybunał stwierdził, iż zwolnieniem z podatku VAT nie jest objęta dostawa działki, na której jest budynek przeznaczony do rozbiórki w celu wzniesienia na jego miejscu nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązał się sprzedający, rozpoczęła się przed tą dostawą. Takie transakcje dostawy i rozbiórki stanowią w świetle podatku VAT transakcję jednolitą mającą na celu jako całość dostawę nie tyle istniejącego budynku i gruntu, na którym stoi, co niezabudowanej działki, niezależnie od stanu zaawansowania robót rozbiórkowych starego budynku w momencie rzeczywistej dostawy działki.

Wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (dalej też jako ETS) porusza problem dostawy gruntu zabudowanego bądź niezabudowanego. Wyrok ten potwierdził zasadność opodatkowania VAT transakcji dostawy gruntu wraz z budynkiem przeznaczonym do rozbiórki, jeśli rozbiórka została rozpoczęta przez sprzedawcę lub jeśli do rozbiórki zobowiązał się sprzedawca. W takim przypadku bez znaczenia jest zaawansowanie prac rozbiórkowych. Wyrok ETS jest oczywisty i potwierdza, iż przedmiotem transakcji była dostawa całej działki, a nie budynku z działką.

W powołanym wyroku Trybunału Sprawiedliwości wskazuje się, że przy ocenie skutków podatkowych dokonywanych czynności istotne znaczenie mają kryteria ekonomiczne. Wynika to z harmonizacji podatku od towarów i usług na terytorium Unii Europejskiej, czego konsekwencją jest konieczność jednolitego rozumienia pojęć o tym podatku na całym obszarze państw członkowskich, co wymaga – przy ich definiowaniu – szerszego uwzględniania kryteriów ekonomicznych, jako bardziej uniwersalnych, przy jednoczesnym wykorzystywaniu cywilistycznego unormowania danego terminu w prawie krajowym, jedynie w zakresie, w jakim nie będzie ono pozostawało w sprzeczności dla ustalenia zakresu i znaczenia tego pojęcia z uwzględnieniem jego kontekstu oraz celu, jakiemu służy uregulowanie dyrektywy (ustawy), w którym zostało użyte. Zatem przy interpretacji pojęć użytych w ustawie o podatku od towarów i usług decydujące znaczenie ma walor i skutki ekonomiczne danej czynności opodatkowanej, a nie jego definicja w krajowym prawie cywilnym, które przecież w każdym państwie członkowskim jest inne<sup>391</sup>.

Zatem kwestia opodatkowania danych czynności czy też zdarzeń uzależniona jest przede wszystkim od ekonomicznych skutków, które są niejako autonomiczne od krajowego prawa cywilnego. Pozwala to na zapewnienie zasady powszechności opodatkowania oraz zapobiega naruszeniu zasady konkurencyjności podatku od wartości dodanej<sup>392</sup>.

<sup>390</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE w sprawie *Don Bosco Onroerend Goed BV*, C-461/08.

<sup>391</sup> Wyroki Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 *Auto Tease Holland B.V.*, Zb. Orz. 2004, s. I-1317 oraz z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Zb. Orz. 2010, s. I-11079.

<sup>392</sup> Wyroki Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Zb. Orz. 1990, s. I-285; z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 *Armbrrecht*, Zb. Orz. 1995, s. I-2775; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111 *Aktiebolaget NN*, Zb. Orz. 2008, s. I-2697; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb. Orz. 2006 s. I-3123.

Jednak w innym orzeczeniu dotyczącym dostawy budynku przeznaczonego do rozbiórki Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazana powyżej wykładnia Dyrektywy VAT nie jest już taka jednoznaczna. W wyroku z 12 lipca 2012 r. w sprawie *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*<sup>393</sup> Trybunał przyznał prawo do zastosowania zwolnienia od podatku w sytuacji, gdy sprzedawca rozpoczął prace rozbiórkowe budynku, a następnie były one kontynuowane przez nabywcę. Na skutek tych prac powstał nowy budynek, ale w żadnym momencie tego procesu przebudowy nieruchomości, roboty nie doprowadziły do powstania terenu niezabudowanego. W chwili dostawy gruntu stary budynek był jeszcze użytkowany, ale roboty nie były dostatecznie zaawansowane, aby można było stwierdzić istnienie nowego budynku. Trybunał podkreślił jednak, że do właściwych sądów krajowych należy zagwarantowanie, aby dana czynność nie stanowiła czysto sztucznej struktury, oderwanej od przyczyn ekonomicznych, tworzonej wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej.

W praktyce stosowania przepisów podatku VAT istotne jest wskazanie, że w uzasadnieniu wyroku Trybunał przywołał argumenty wysunięte przez rzecznika generalnego przed sądem krajowym odwołujące się do orzeczenia w sprawie C 461/08 *Don Bosco Onroerend Goed, BV*. Zgodnie z opinią tego rzecznika, jako że celem ekonomicznym robót rozbiórkowych rozpoczętych przed sprzedażą nieruchomości było uzyskanie nowego budynku, stan zaawansowania prac w chwili sprzedaży nie powinien już mieć znaczenia, a więc czynność należało zakwalifikować jako opodatkowaną podatkiem VAT. Trybunał uznał jednak, że okoliczności sprawy przed sądem krajowym różnią się od okoliczności, które doprowadziły do wydania wyroku w sprawie C 461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*. Bowiem w sprawie *Don Bosco Onroerend Goed, BV* sprzedający, mimo że dostarczył działkę zabudowaną, zobowiązał się wobec kupującego w szczególności do zapewnienia rozbiórki, tak iż Trybunał mógł stwierdzić w pkt 39 rzeczonego wyroku, że dostawa w rzeczywistości dotyczyła działki gotowej do zabudowy oraz w pkt 42 tegoż wyroku powierzył sądowi krajowemu trud zbadania, czy taka czynność – która nie może podlegać pod art. 4 ust. 3 lit. a szóstej dyrektywy – może natomiast wchodzić w zakres przepisu art. 4 ust. 3 lit. b dyrektywy jako dostawa działki budowlanej.

Również w interpretacjach indywidualnych Ministerstwa Finansów, podobnie jak w orzeczeniach Trybunał Sprawiedliwości, można odnaleźć niejednoznaczne stanowiska. Pierwsza grupa interpretacji pozostaje w całkowitej zgodności z cytowanym orzeczeniem ETS (*Don Bosco Onroerend Goed BV*). Minister uznaje w nich, że zwolnienie od podatku VAT nieruchomości zabudowanych budynkami lub budowlami, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 i pkt 10a ustawy o VAT, odnosi się wprost do budynków,

<sup>393</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 12.7.2012 r. w sprawie *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*, C-326/11.

budowli lub ich części, a nie do ich wartości czy innych parametrów. W celu określenia sposobu opodatkowania sprzedaży nieruchomości zabudowanych nie będzie zatem miał znaczenia ani moment wydania decyzji o rozbiórce istniejącej zabudowy, ani jej zły stan techniczny czy też wartość takiego budynku. I to nawet wówczas, gdy wartość budowli jest zerowa. Jedyna ważna w tej sprawie kwestia to moment rozpoczęcia prac rozbiórkowych, tj. czy następuje on jeszcze przed sprzedażą nieruchomości, po, czy w ogóle nie występuje.

Druga grupa interpretacji to ta, gdzie organy podatkowe skłonne są do uznania, iż w przypadku budynku przeznaczonego do rozbiórki dostawa może obejmować wyłącznie sam grunt, w przypadku gdy prace rozbiórkowe już się rozpoczęły. W tym kontekście wartości należy zwrócić uwagę na interpretację prawa podatkowego wydaną przez dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 lutego 2009 r.<sup>394</sup>, w której stwierdzono: „przedmiotem dostawy nie będzie grunt zabudowany budynkami, lecz nieruchomość niezabudowana. Bowiem przed zawarciem umowy sprzedaży prace rozbiórkowe budynków zostaną rozpoczęte, co będzie skutkowało tym, iż nie będą to budynki, o których mowa w PKOB”.

W sprawie znaczenia momentu rozbiórki budynków w celu stosowania zwolnienia od VAT, wynikającego z art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT, najbardziej szczegółowo wypowiedział się w dwóch poniżej cytowanych interpretacjach indywidualnych dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie<sup>395</sup>.

W sytuacji, gdy przed zawarciem umowy sprzedaży wydane zostanie pozwolenie na rozbiórkę budynków, jednakże w momencie zawarcia umowy sprzedaży gruntu wraz z budynkami prace rozbiórkowe nie zostaną jeszcze rozpoczęte, sprzedaż gruntu oraz budynków podlega zwolnieniu od VAT. Wynika to stąd, iż transakcja dotyczyć będzie budynków spełniających kryteria określone w art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a ustawy o VAT. W celu objęcia sprzedaży budynku oraz gruntu zwolnieniem z podatku od towarów i usług nie ma znaczenia fakt, że przed transakcją zostało wydane pozwolenie na rozbiórkę budynków. Wydanie takiego pozwolenia nie oznacza bowiem nakazu rozpoczęcia rozbiórki. Według ministra finansów, w przypadku braku rozpoczęcia prac rozbiórkowych (mimo wydania pozwolenia na rozbiórkę budynków), transakcja sprzedaży gruntu wraz z takim budynkiem powinna zostać objęta zwolnieniem od VAT. Dopóki bowiem rozbiórka nie zostanie rozpoczęta, budynki spełniają definicję obiektu budowlanego zawartą w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB).

---

<sup>394</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16. lutego 2009 r., IPPP3/443-225/08-3/RK.

<sup>395</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lutego 2009 r., IPPP3/443-225/08-2/RK.

Z Interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 lutego 2009 r.<sup>396</sup> wynika, że jeśli przed sprzedażą gruntu oraz budynków rozpoczęta zostanie przez którąkolwiek ze stron umowy rozbiórka budynków, w ten sposób, że zostanie założony dziennik rozbiórki oraz teren rozbiórki zostanie zabezpieczony poprzez ograniczenie wstępu na grunt oraz do budynków jedynie do osób uprawnionych do udziału w pracach rozbiórkowych oraz do kontroli tych prac, sprzedaż takiego gruntu wraz z rozpoczętą rozbiórką budynków podlegać będzie opodatkowaniu VAT według stawki 23 procent. Zgodnie bowiem z art. 42 ust. 2 ustawy Prawo budowlane kierownik rozbiórki jest zobowiązany prowadzić dziennik rozbiórki, umieścić na rozbiórce, w widocznym miejscu, tablicę informacyjną oraz ogłoszenie zawierające dane dotyczące bezpieczeństwa pracy i ochrony zdrowia; odpowiednio zabezpieczyć teren rozbiórki. Zabezpieczenie terenu rozbiórki ma na celu zamknięcie terenu, na którym prowadzona jest rozbiórka, przed wstępem osób nieupoważnionych. Po zabezpieczeniu terenu na terenie prowadzenia rozbiórki powinny przebywać wyłącznie osoby upoważnione do uczestniczenia w pracach rozbiórkowych lub osoby uprawnione do kontrolowania tych prac. Po założeniu dziennika rozbiórki oraz po zabezpieczeniu terenu rozbiórki nie będzie możliwe wykorzystanie budynków na potrzeby stałe. Zakaz wstępu na teren prowadzonej rozbiórki wykluczy możliwość przebywania w budynkach ludzi lub zwierząt. Nie będzie też możliwe przechowywanie przedmiotów w celu ich ochrony. Po rozpoczęciu procesu rozbiórki nie będą zatem spełnione kluczowe elementy definicji budynku zawartej w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych.

Na szczególną uwagę zasługuje również wyrok NSA z 31 maja 2012 r.<sup>397</sup> (IFSK 1375/1). Został on wydany w stanie faktycznym, w którym organ podatkowy określił podatnikowi kwotę zobowiązania w podatku VAT, uznając, że faktycznym przedmiotem transakcji nie była dostawa prawa użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych wraz ze znajdującymi się na nich budynkami, czyli terenów zabudowanych, ale nieruchomości gruntowych niezabudowanych. Jak wskazał NSA, podatnik (w dniu zawarcia umowy przedwstępnej) zdawał sobie sprawę z konieczności dokonania rozbiórki budynków zatem wprowadzie w sensie prawnym przedmiotowe grunt należało uznać za zabudowane to jednak zamiar stron i sens ekonomiczny dotyczył nabycia gruntów niezabudowanych. NSA podkreślił, iż gdyby intencją obu stron umowy było dokonanie dostawy budynków zdalnych do gospodarczego wykorzystania nie można by znaleźć uzasadnienia dla określenia zerowej wartości budynków. Ponadto NSA stwierdził, iż art. 13 część B lit. g szóstej dyrektywy w zw. z art. 4 ust. 3 lit. a tej dyrektywy powinien być interpre-

<sup>396</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 lutego 2009 r., IPPP3/443-225/08-3/RK.

<sup>397</sup> Wyrok NSA z dnia 31 maja 2012 r., IFSK 1375/1, CBOSA.

towany w ten sposób, że przewidzianym w pierwszym z tych przepisów zwolnieniem z podatku VAT nie jest objęta dostawa działki, na której wciąż stoi stary budynek, który ma zostać rozebrany w celu wzniesienia na jego miejsce nowej konstrukcji i którego rozbiórka, do jakiej zobowiązał się sprzedający, rozpoczęła się przed tą dostawą.

Odmienne od powyższego stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 listopada 2013 r.<sup>398</sup>. Sprawa dotyczyła spółki, która we wniosku wskazała, że w styczniu 2009 r. nabyła nieruchomość składającą się z pięciu działek. W umowie przedwstępnej, zawartej w formie aktu notarialnego, na działkach tych nie ujawniono żadnych budynków oraz budowli. W momencie sprzedaży na tych gruntach znajdowało się jednak wiele budynków oraz budowli. Cena sprzedaży nieruchomości (wraz z budynkami i budowlami) została określona w jednej kwocie. Do budynków i budowli położonych na gruncie nie została przypisana żadna kwota, gdyż nie przedstawiały one żadnej wartości ekonomicznej. W umowie przedwstępnej właściciel zobowiązał się do usunięcia z nieruchomości wszelkich ruchomości, urządzeń i elementów wyposażenia służących prowadzeniu działalności sportowej. Prace te miały zostać przeprowadzone do dnia fizycznego przekazania gruntu, a najpóźniej do dnia, w którym upłynął termin zawarcia umowy sprzedaży. Jednak do dnia zawarcia tej umowy rozbiórka obiektów nie została przeprowadzona. Nieruchomość została nabyta z przeznaczeniem pod budowę centrum handlowego. Sprzedaż udokumentowano fakturą w całości kwalifikującą transakcję jako zwolnioną z podatku VAT. Jednakże, zdaniem spółki, takie rozliczenie było nieprawidłowe i wymaga odpowiedniego skorygowania. Zdaniem NSA w omawianej sprawie doszło do dostawy gruntu wraz z istniejącymi budynkami i budowlami. Skutkiem ekonomicznym i gospodarczym tego zdarzenia było bowiem nabycie przez spółkę prawa do rozporządzania zabudowanym gruntem. Na gruncie ustawy o VAT nie ma żadnego znaczenia cel ekonomiczny nabycia tej działki istniejący po stronie kupującego. To, czy nabywca w przyszłości po dokonaniu dostawy zamierza zburzyć budynki oraz budowle i wznieść nowy budynek, jest bez znaczenia dla kwalifikacji tej czynności w aspekcie jej opodatkowania podatkiem VAT.

NSA stwierdził jasno, iż **cel ekonomiczny nabycia gruntu, istniejący po stronie nabywcy, nie ma żadnego znaczenia**. Według NSA w sprawie takiej jak ta – ważny jest tylko **obiektywnie istniejący stan faktyczny**. Jeżeli na moment dostawy na gruncie znajdują się budynki lub budowle, to nie można przyjąć na gruncie VAT, że ich nie ma. Zamiar i subiektywna ocena ekonomicznych skutków transakcji nie powinny być uwzględniane dla podatkowo prawnej oceny skutków danej czynności. NSA starał się także wykazać, że stan faktyczny i argumentacja zawarta w cyt. powyżej wyroku TSUE nie może być odnoszona do sprawy, jak ta zawisła przed tutejszym sądem.

<sup>398</sup> Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2013 r., I FSK 1436/13.

Niewątpliwie brak jasnych kryteriów przy sprzedaży działek stawia wszystkich uczestników obrotu w trudnej sytuacji. Powstaje zatem zasadnicze pytanie, czy kryterium bardziej przekonującym jest kryterium obiektywnie istniejącego stanu faktycznego na moment dostawy czy też kryterium ekonomicznego sensu transakcji i przyznania prymatu wykładni funkcjonalnej?

Jak słusznie podkreśla się w literaturze<sup>399</sup>, w szczególnym przypadku, jakim jest dostawa gruntu zabudowanego wyłącznie obiektami przeznaczonymi do rozbiórki w celu wzniesienia na nim innych obiektów, pierwszeństwo powinno należeć do zasady uwzględniania ekonomicznego sensu transakcji z uwagi na fakt, iż znajdujące się na gruncie w momencie dostawy naniesienia nie wpływają na jej wartość (lub mogą powodować jej obniżenie z uwagi na koszty rozbiórki) i nie ma wątpliwości, że zgodny zamiar stron obejmuje dostawę gruntu niezabudowanego. Należy jednak pamiętać, iż w przypadku, gdy na gruncie będą się znajdować obiekty posiadające wartość lub które pozostaną po przeprowadzeniu prac rozbiórkowych, to pierwszeństwo powinien znaleźć przepis art. 29 ust. 5 ustawy VAT, zgodnie z którym znajdujące się na gruncie budynki i budowle rozstrzygają o zasadach opodatkowania całej nieruchomości. Za tym ostatnim wnioskiem może przemawiać przywołany wcześniej wyrok w sprawie C-326/11 *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*.

## 2. Opodatkowanie gruntów budowlanych i przeznaczonych pod zabudowę

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła z życie z dniem 1 kwietnia 2013 r., nie rozwiązała wątpliwości dotyczących zasad opodatkowania VAT dostawy nieruchomości. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwalnia się od podatku dostawę terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę.

Opodatkowanie VAT dostawy nieruchomości zależy bowiem od tego, jakiego typu teren jest przedmiotem dostawy, tj.:

- a) czy jest to grunt **niezabudowany**, którego opodatkowanie VAT będzie podlegać dyspozycji art. 43 ust. 1 pkt 9 w zw. z art. 2 pkt 33 ustawy o VAT, czy
- b) jest to grunt zabudowany, którego skutki podatkowe należy analizować z perspektywy m.in. art. 43 ust. 1 pkt 10 oraz 10a ustawy o VAT.

Powyższa regulacja wywołuje spore problemy praktyczne dotyczące zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy nieruchomości, a nowelizacja do

<sup>399</sup> G. Kaptur, *Zbycie nieruchomości...*, op. cit., s. 33 i n.

ustawy, która weszła w życie 1 kwietnia 2013 r., nie rozwiązała niestety wszystkich wątpliwości w tym zakresie

Wspomniana nowelizacja wprowadziła z dniem 1 kwietnia 2013 r. istotną zmianę dotyczącą zwolnienia z podatku VAT dostawy gruntów niezabudowanych polegającą na dodaniu do art. 2 ustawy o VAT pkt 33, zawierającego definicję terenu budowlanego. Definicja ta znajduje się w art. 2 ustawy o VAT zawierającym tzw. słowniczek ustawowy. Oznacza to, iż ww. definicja jest wiążąca w zakresie całej ustawy o VAT i nie ma możliwości innego zdefiniowania pojęcia terenu budowlanego w zakresie przepisów tej ustawy, w tym w szczególności w zakresie zastosowania zwolnienia dostawy gruntu niezabudowanego wskazanego w art. 43 ust. 1 pkt 9.

Zgodnie z art. 2 pkt 33 ustawy o VAT terenem budowlanym jest tylko i wyłącznie grunt przeznaczony pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją w warunkach zabudowy i zagospodarowania terenów, o których mowa w przepisach ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>400</sup>. Przywołana powyżej definicja ma kluczowe znaczenie dla wskazania, kiedy dostawa gruntu niezabudowanego będzie podlegać zwolnieniu z podatku VAT, gdyż zgodnie z przywołanym wcześniej art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwolnienie dotyczy wyłącznie terenów innych niż budowlane. Obecnie nie ma już wątpliwości, iż dla określenia, czy dany grunt jest przeznaczony pod zabudowę, należy się odwołać do przepisów ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, regulującej zasady kształtowania polityki przestrzennej przez jednostki samorządu terytorialnego i organy administracji rządowej<sup>401</sup>.

Ustalenie zatem, które tereny przeznaczone są pod zabudowę, następuje na podstawie ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Zgodnie z art. 4 ust. 1 i ust. 2 ww. ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym ustalenie przeznaczenia terenu, rozmieszczenie inwestycji celu publicznego oraz określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. W przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego określenie sposobów zagospodarowania i warunków zabudowy terenu następuje w drodze decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowaniu terenu.

Zatem o charakterze danego gruntu powinien rozstrzygać odpowiedni zapis w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego, który jako dokument prawa miejscowego decyduje o kwalifikacji gruntu. Jedynie w sytuacji, gdy dla danego terenu nie obo-

<sup>400</sup> Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Dz. U. Nr 80, poz. 717 ze zm.

<sup>401</sup> G. Kaptur, *VAT – zwolnienie dostawy terenu niezabudowanego a specustawy*, „Nieruchomości” 2014, nr 5, s. 28.

wiązuje plan zagospodarowania przestrzennego ani decyzja o warunkach zabudowy, należy posłużyć się inną istniejącą na dzień zawarcia transakcji dokumentacją sporządzoną na podstawie ww. ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym<sup>402</sup>.

Jak stwierdził w jednym z orzeczeń Naczelny Sąd Administracyjny<sup>403</sup>, przy kwalifikowaniu nieruchomości jako „terenu przeznaczonego pod zabudowę”, o którym była mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 2013 r.<sup>404</sup> oprócz przepisów ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym konieczne jest również uwzględnienie gospodarczego celu transakcji, której przedmiotem była ta nieruchomość.

Wielokrotnie bowiem Trybunał Sprawiedliwości podkreślał, że terminologia używana do określenia zwolnień od podatku od towarów i usług powinna być interpretowana w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa i usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże owa zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że terminologia stosowana przy określeniu zwolnień powinna być interpretowana w sposób, który pozbawiałby je skuteczności<sup>405</sup>. Ponadto zwolnienia te powinny być stosowane jednolicie we wszystkich Państwach Członkowskich. Stąd też wykładnia przepisów prawa krajowego powinna uwzględniać treść unijnych unormowań oraz musi być zbieżna we wszystkich krajach Unii Europejskiej. Analizując prawidłowość zastosowania norm prawnych będących przedmiotem sporu, należy mieć na względzie, że podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym. Należy bowiem uwzględnić, że na gruncie podatku od towarów i usług użytym w przepisach normujących ten podatek terminom należy przypisywać zasadniczo autonomiczne znaczenie, swoiste dla tego podatku, a tym samym oderwane od ich rozumienia cywilistycznego w ujęciu prawodawstwa krajowego. Wynika to, jak wcześniej wskazano, z harmonizacji tego podatku na terytorium Unii Europejskiej, czego konsekwencją jest konieczność jednolitego rozumienia pojęć VAT na całym obszarze państw członkowskich, co wymaga – przy ich definiowaniu – szerszego uwzględniania kryteriów ekonomicznych jako bardziej uniwersalnych, przy jednoczesnym wykorzystywaniu cywilistycznego unormowania danego terminu w prawie krajowym jedynie w zakresie, w ja-

<sup>402</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, IBPP3/443-643/11/AM.

<sup>403</sup> Wyrok NSA z dnia 15 października 2014, I FSK 1115/13, Lex nr 1514814.

<sup>404</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 2013 r., Dz. U. z 2011 r. Nr 117, poz. 1054 ze zm.

<sup>405</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 *Temco Europe*, Zb. Orz. 2005, s. I-11237, pkt 17; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 *Horizon College*, Zb. Orz. 2008, s. I-4793, pkt 16, a także wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 *Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club*, Zb. Orz. 2009, s. I-7821, pkt 17.

kim nie będzie ono pozostawało w sprzeczności dla ustalenia zakresu i znaczenia tego pojęcia z uwzględnieniem jego kontekstu oraz celu, jakiemu służy uregulowanie dyrektywy (ustawy), w którym zostało użyte. Zatem przy interpretacji pojęć użytych w ustawie o podatku od towarów i usług decydujące znaczenie ma walor i skutki ekonomiczne danej czynności opodatkowanej, a nie jego definicja w krajowym prawie cywilnym, które przecież w każdym państwie członkowskim jest inne<sup>406</sup>.

Oczywiście ocena czynności w aspekcie jej skutków ekonomicznych nie może sprowadzać się do elementów subiektywnych, występujących po stronie jednej ze stron danej dostawy czy też usługi. Skutki ekonomiczne czynności czy też zdarzenia muszą mieć charakter obiektywny, odnoszący się do obu kontrahentów, być znane wszystkim, a nie tylko stronom czynności. Pewność stosowania prawa wymaga, aby konsekwencje podatkowe czynności były następstwem zobiektywizowanych skutków ekonomicznych zdarzenia, które są jasne i widoczne dla wszystkich, a nie tylko istnieją w świadomości lub intencjach stron dostawy lub usługi<sup>407</sup>.

Wątpliwości i kontrowersje w zakresie badanego problemu dotyczą już samego przedmiotowego zakresu art. 43 ust. 1 pkt 10 i 10a, a w praktyce ustalenia, czy w konkretnym stanie faktycznym dochodzi do dostawy wymienionych w nim przedmiotów.

Przepisy VAT nie zawierają definicji budynku i budowli. Dlatego też, poszukując definicji akceptowalnych z perspektywy opodatkowania VAT, można przyjrzeć się definicjom tych pojęć uregulowanym na gruncie innych ustaw.

Za słuszne należy przyjąć założenie, reprezentowane przez niektórych autorów doktryny<sup>408</sup>, iż właściwe dla wykładni art. 43 ust. 1 pkt 9 VAT powinny być przepisy ustawy Prawo budowlane. Za zasadniczy w tym względzie należy uznać argument, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych<sup>409</sup> wprowadza własną definicję budynku i budowli przyjętą wyłącznie do celów objęcia ich opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości. Należy zauważyć, że celem tych regulacji było objęcie podatkiem od nieruchomości możliwie najszerszego katalogu obiektów budowlanych. Cel ten wydaje się inny niż cel opodatkowania VAT dostawy gruntów. Z uwagi bowiem na powszechny charakter VAT oraz odrębność konstrukcyjną podatku obrotowego od podatku o charakterze typowo majątkowym stosowanie szerokiej definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych do celów opodatkowania podatkiem od towarów i usług nie znajduje uzasadnienia<sup>410</sup>.

<sup>406</sup> Wyrok NSA z dnia 1 lipca 2014 r., I FSK 1169/13, CBOSA.

<sup>407</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2013 r., I FSK 1436/13, CBOSA.

<sup>408</sup> P. Gaczyński, *Zwolnienie z opodatkowania VAT dostawy gruntów niezabudowanych*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 1, s. 21.

<sup>409</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.

<sup>410</sup> P. Gaczyński, *op. cit.*, s. 21.

Pojęcie budynku jako obiektu budowlanego definiuje art. 3 pkt 2 pr. bud. Jest to obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający fundamenty i dach. Definicja ta nie wyjaśnia jednak pojęcia instalacji i urządzeń. Zawarta w art. 3 pkt 4 pr. bud. definicja obiektów małej architektury określa je jako niewielkie obiekty, a następnie dokonuje przykładowego wyliczenia niektórych tego typu obiektów.

Pojęcie budowli – zdefiniowane w art. 3 pkt 3 pr. bud. – obejmuje swym zakresem wszystko to, co jest obiektem budowlanym, ale nie jest ani budynkiem, ani obiektem małej architektury. Jednocześnie definiując pojęcie budowli, prawodawca dodał przykładowe wyliczenie obiektów, które są budowlami. Wyliczenie to obejmuje: obiekty liniowe, lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale z gruntem związane urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Ponadto Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>17</sup> (dalej też jako dyrektywa 2006/112), w art. 12 ust. 2 wskazuje, że „budynek” oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem. Unijne pojęcie budynku wyczerpuje zatem z pewnością zakres definicji „budynek” i „budowla” przewidzianych w przepisach Prawa budowlanego. Powstaje jednak pytanie, czy nie jest ono szersze<sup>411</sup>.

Przepisy prawa budowlanego wyszczególniają jednak również takie obiekty, jak obiekty małej architektury<sup>18</sup> oraz urządzenia budowlane<sup>19</sup>.

**Gdyby ściśle trzymać się wykładni językowej art. 12 ust. 2 dyrektywy 2006/112, to za „budynek” w tym rozumieniu należałoby – oprócz budynków i budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego – również uznać przynajmniej niektóre obiekty małej architektury oraz niektóre urządzenia budowlane.**

<sup>411</sup> Organy podatkowe w procesie stosowania prawa powinny niewątpliwie uwzględniać treść pojęć, których granice określa dyrektywa. Na wpływ dyrektyw na praktykę stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe zwraca uwagę m.in. D. Antonów, *Wpływ dyrektyw na wykładnię prawa podatkowego dokonywaną przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5, s. 22–26.

W praktyce stosowania powołanych powyżej przepisów napotykamy liczne wątpliwości związane głównie z ustaleniem, czy w konkretnym przypadku mamy do czynienia z budowlą czy z urządzeniem budowlanym. Powodują to dosyć niejasne kryteria co do kwalifikacji konkretnych obiektów do kategorii urządzeń budowlanych lub do budowli. Różnica w tym zakresie jest bardzo istotna, zgodnie bowiem z art. 29a ust. 8 VAT przypadku dostawy budynków, budowli i ich części trwale związanych z gruntem z podstawy opodatkowania nie wyłącza się wartości gruntu. Jeżeli zatem na jednej działce gruntu jest posadowiony budynek, którego dostawa jest opodatkowana, oraz budowla, której dostawa jest zwolniona od VAT, to do każdej z nich należy przyporządkować odpowiednią część wartości działki gruntu. Zgodnie z powszechnie panującym poglądem podział może być dokonywany praktycznie według dowolnej proporcji np. powierzchni użytkowej obiektów<sup>412</sup>. Zdaniem niektórych autorów doktryny najwłaściwszy wydaje się podział według wartości obiektów budowlanych<sup>413</sup>. Podział wartości gruntu według proporcji wartości obiektów budowlanych zaproponował również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 kwietnia 2010 r.<sup>414</sup>. Jeśli zatem dany obiekt zostanie uznany nie za budowlę, ale za urządzenie budowlane, to istotnie zmieni to rachunek podatkowy takiej transakcji. Spore problemy praktyczne wywołuje również kwalifikacja np. drogi dojazdowej, pełniącej funkcję komunikacyjną pomiędzy wieloma różnymi obiektami. Jeśli dany obiekt stanowi wewnętrzny dojazd do budynku, to powinien zostać uznany za urządzenie budowlane. Podobnie będzie z parkingiem, jeśli pełni on funkcję służebną dla innego obiektu budowlanego. Jeśli są to obiekty samodzielne, to powinny być uznane za budowle<sup>415</sup>.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego tej definicji również nie rozwiewa tych wątpliwości. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 9 lipca 1999 r.<sup>416</sup> uznał, że wszelkie ogrodzenia i place postojowe są urządzeniami budowlanymi. Natomiast w wyroku z dnia 30 kwietnia 1999 r.<sup>417</sup> NSA stwierdził, że ogrodzenie może służyć wydzieleniu nieruchomości od otoczenia i stanowić samodzielny obiekt budowlany, nie będąc urządzeniem związanym z jakimkolwiek obiektem budowlanym, i w konsekwencji być jednak budowlą<sup>418</sup>.

<sup>412</sup> Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 5 marca 2012 r., IPTPP2/443-838/11-4/PR oraz Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 stycznia 2014 r., ITPP3/443-525/13/BJ.

<sup>413</sup> T. Siennicki, *Zwolnienie od VAT dostawy budynków, budowli i ich części – kontrowersje na tle obowiązującego stanu prawnego*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy”, 2014 r., nr 11, s. 21–26.

<sup>414</sup> Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2015 r., I FSK 369/09, CBOSA.

<sup>415</sup> T. Siennicki, *op.cit.*, s. 21–26.

<sup>416</sup> Wyrok NSA z dnia 9 lipca 1999, IV SA 1129/07, CBOSA.

<sup>417</sup> Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1999 r., IV SA 1851/96,

<sup>418</sup> Szerzej na ten temat: A. Plucińska-Filipowicz, *Prawo budowlane. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 62 i n.

W orzecznictwie sądowo-administracyjnym dominuje pogląd, że ogrodzenie działki niezabudowanej jest obiektem budowlanym, działki zabudowanej natomiast urządzeniem budowlanym<sup>419</sup>. Orzekając jednak w sprawach związanych z podatkiem od towarów i usług, Naczelny Sąd Administracyjny uznaje ogrodzenie za urządzenie budowlane, a w konsekwencji dostawę ogrodzonego gruntu za dostawę gruntu niezabudowanego<sup>420</sup>.

Zwalniając od podatku od towarów i usług dostawę „części budynków lub budowli” ustawodawca unijny, a w konsekwencji również ustawodawca polski, zmierzał najprawdopodobniej do objęcia nim tylko takich „części”, które mogą stanowić samodzielnie przedmiot dostawy. Z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 4 października 1995 r.<sup>421</sup> wynika bowiem, że w świetle dyrektywy 2006/112 istnieje możliwość wydzielania wartości części nieruchomości używanej do celów prywatnych oraz wyłączenia jej z opodatkowania, niezależnie od tego, że dany obiekt stanowi jedną nieruchomość. Podobne stanowisko Trybunał zajął również w wyroku z dnia 6 lipca 2006 r.<sup>422</sup>

Ponadto również z art. 135 ust. 1 lit. j dyrektywy 2006/112 wynika, że państwa członkowskie zwalniają dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a.

Jak słusznie podkreślają autorzy niektórych publikacji<sup>423</sup>, najprawdopodobniej chodzi tutaj przede wszystkim o samodzielne lokale w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali<sup>424</sup>, mogące stanowić odrębny przedmiot dostawy<sup>425</sup>.

Spore problemy praktyczne z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od towarów i usług wywołuje również problematyka dostawy gruntów z posadowionymi obiektami liniowymi. Przepisy podatku od towarów i usług za dostawę towarów uznają bowiem przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Należy natomiast wskazać, że podatnik będący właścicielem gruntu, na którym znajdują się obiekty liniowe należące do przedsiębiorstwa operatora sieci, w wyniku dostawy tego gruntu nie może przenieść na inny podmiot praw do rozporządzania nimi jak właściciel, gdyż sam takich praw nie ma. W sprawach tego typu dość istotne znaczenie mają przepisy Kodek-

<sup>419</sup> Wyrok NSA z 13 stycznia 2009 r., II OSK 1781/07, Lex nr 537721; wyrok NSA z dnia 28 października 2009, II OSK 1709/08, Lex nr 5719228.

<sup>420</sup> Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012 r., I FSK 918/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 września 2013 r., I FSK 1384/12, Lex nr 1555936.

<sup>421</sup> Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 4 października 1995 r. w sprawie *Finanzamt Uelzen przeciwko Dieter Armbrach*, C-291/91 EU:C:1995:304.

<sup>422</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie *Talacre Beach Caravan Sales Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, C-251/05 EU:C:2006:451.

<sup>423</sup> *Ibidem*, s. 26.

<sup>424</sup> Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r., o własności lokali, Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903.

<sup>425</sup> T. Siennicki, *op. cit.*, s. 23 i n.

su cywilnego<sup>426</sup> uznające, że własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową (art. 191 k.c.). Jak słusznie podkreśla się jednak w literaturze, fakt zabudowania gruntu stanowi okoliczność faktyczną i obiektywną, która nie powinna podlegać modyfikacji ze względu na własność obiektów posadowionych na gruncie<sup>427</sup>.

Konkludując, od dnia 1 kwietnia 2013 r. w związku z wprowadzeniem do ustawy o VAT definicji terenu budowlanego na potrzeby prawidłowej klasyfikacji gruntów w celu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 9 tej ustawy, w sytuacji gdy brak jest planu zagospodarowania przestrzennego lub decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, nie należy już kierować się danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, które zgodnie z wykładnią zaprezentowaną w wyroku z 17 stycznia 2011 r. były istotne w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 marca 2013 r. W konsekwencji dostawa terenu niezabudowanego, nieobjętego planem zagospodarowania przestrzennego lub decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, podlega zwolnieniu z podatku od towarów i usług. Regulacja ta nie rozwiązuje jednak wszystkich problemów praktycznych. Ostatecznie, aby ustalić fakt zabudowania gruntu dla celów podatku od towarów i usług należy w pierwszej kolejności posługiwać się przepisami ustawy Prawo budowlane albowiem na podstawie tych regulacji prawnych podatnik z łatwością może w precyzyjny sposób określić zabudowę nieruchomości, uzyskując jednakową kwalifikację dostawy do celów podatku od towarów i usług.

### **3. Opodatkowanie obrotu nieruchomościami jednostek budżetowych gminy**

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>428</sup> gmina wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Zadania te realizowane są przez gminę zarówno w charakterze relacji administracyjno-prawnych (czynności niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT), jak i na podstawie stosunków cywilnoprawnych (czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT). Zadania obejmują m.in. zadania własne, w tym w szczególności gospodarkę mieszkaniową i gospodarkę lokalami użytkowymi, zadania w zakresie dróg, mostów, placów i tym podobne.

<sup>426</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.

<sup>427</sup> P. Gaczyński, *op. cit.*; Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 lipca 2013 r., I PPP/443 – 633/13-2/I Go.

<sup>428</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, Dz. U. 2013 r., poz. 594 ze zm.

Z uwagi na wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT gmina jest podatnikiem VAT czynnym i jako podatnik VAT składa stosowne deklaracje rozliczeniowe.

W celu realizacji swoich zadań gmina na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym może tworzyć jednostki organizacyjne w postaci jednostek budżetowych.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r.<sup>429</sup> o finansach publicznych jednostki budżetowe są wyodrębnionymi jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Na tle przedstawionej regulacji prawnej powstaje zasadnicze pytanie: czy jednostki budżetowe gminy w zakresie powierzonej im działalności powinny być uznane za odrębnych od gminy podatników VAT? Czy w związku z tym jednostki budżetowe gminy powinny rozliczać VAT należny i naliczony z tytułu świadczonych przez nie usług (dostawy towarów) oraz czy jednostki te mogą korzystać ze zwolnienia podmiotowego VAT zarówno w zakresie przeszłych rozliczeń, jak i w okresach przyszłych? Jak również, czy po przekazaniu nieruchomości w trwały zarząd jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej podatnikiem podatku VAT będzie podmiot sprawujący zarząd nieruchomością?

Pojęcie „trwałego zarządu” zostało uregulowane w ustawie o gospodarce nieruchomościami<sup>430</sup> z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Zgodnie z art. 43 tej ustawy trwały zarząd jest formą władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. W przypadku nieruchomości stanowiących przedmiot własności lub przedmiot wieczystego użytkowania jednostki samorządu terytorialnego oddaje się w trwały zarząd odpowiedniej samorządowej jednostce organizacyjnej, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Trwały zarząd ustanawiany jest w drodze decyzji właściwego organu. Trwałym zarządcą są najczęściej jednostki budżetowe, zakłady budżetowe, które nie mając osobowości prawnej, realizują zadania państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Zgodnie natomiast z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT „podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”.

<sup>429</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.

<sup>430</sup> Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 z późn. zm.

Jak wynika z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, „działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”.

Stosownie do art. 15 ust. 6 ustawy o VAT „nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

Artykuł 15 ust. 6 jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.<sup>431</sup> w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Analiza powyższych regulacji skłaniała wielokrotnie dyrektorów Izb Skarbowych do wniosku, że jednostki budżetowe gmin powinny być uznane za odrębnych od gmin podatników VAT.

Tytułem przykładu można wskazać interpretację indywidualną z dnia 6 maja 2009 r.<sup>432</sup>, w której dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy wskazał, że „gminne jednostki organizacyjne, działające w formie np. zakładów budżetowych, jednostek budżetowych i gospodarstw pomocniczych, są podatnikami podatku od towarów i usług, o ile spełnią pozostałe warunki wskazane w art. 15 ustawy i w związku z tym powinny dla celów rozliczeń z tytułu podatku VAT, rejestrować się jako odrębne podmioty tego podatku posiadające odrębne oznaczenie (numery) NIP”.

Identyczne stanowisko zostało potwierdzone przykładowo w interpretacji indywidualnej ministra finansów wydanej przez dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 grudnia 2012 r.<sup>433</sup>, w której organ zgodził się z wnioskodawcą, że „Jednostki

---

<sup>431</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE. L Nr 347, s. 1 ze zm.

<sup>432</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 6 maja 2009 r. dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, nr IBP-P4/443-344/09/AZ.

<sup>433</sup> Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 grudnia 2012 r., ITPP2/443-1215/12/ETK.

Budżetowe w zakresie powierzonej im działalności powinny być uznane za odrębnych od Gminy podatników podatku od towarów i usług, tj. nie Gmina, lecz jej Jednostki Budżetowe powinny rozliczać podatek należny i naliczony z tytułu świadczonych przez nie usług/dokonywanych dostaw towarów”.

Podobne stanowisko zaprezentował dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji z dnia 27 listopada 2013 r.<sup>434</sup>, w której organ stwierdził, że „jednostki budżetowe jako wyodrębnione ze struktury gminy podmioty, w związku z realizowanymi przez nie zadaniami na podstawie umów cywilnoprawnych, są podatnikami podatku od towarów i usług”.

Powyższe potwierdził również dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 29 listopada 2013 r.<sup>435</sup>, twierdząc, że „w sytuacji, gdy wyodrębnione ze struktur Gminy jednostki budżetowe prowadzą działalność gospodarczą w sposób samodzielny i wykonują czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, to podmioty stanowią odrębnych od Gminy podatników”.

W interpretacji indywidualnej z dnia 19 lipca 2011 r.<sup>436</sup> dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu również podkreślił, że „jeżeli wyodrębnione ze struktury Gminy jednostki budżetowe prowadzą działalność gospodarczą w sposób samodzielny, oceniany w oparciu o obiektywne kryteria i wykonują czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to podmioty te należy uznać za odrębnych od Gminy podatników podatku VAT. Oznacza to, że Gmina i jej jednostki budżetowe dla celów rozliczeń z tytułu podatku VAT nie powinny zostać zarejestrowane jako jeden podatnik VAT i w konsekwencji nie powinny posługiwać się jednym numerem NIP nadanym Gminie”.

Powyższe poglądy dyrektorów izb skarbowych zostały również potwierdzone w wyrokach sądów administracyjnych. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 10 grudnia 2004 r.<sup>437</sup> sąd stwierdził, że „uznając gminę, jednostkę budżetową gminy (np. urząd gminy), gminny zakład budżetowy lub gospodarstwo pomocnicze za podmioty, na których niezależnie ciążyć może obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług, konsekwentnie należy także uznać ich niezależność w roli nabywcy towaru lub usługi”. Natomiast w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 25 października 2011 r.<sup>438</sup>, w którym sąd uznał, że „jednostka budżetowa samorządu, wykonując zadania własne jednostki samorządu

<sup>434</sup> Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 listopada 2013 r., ITPP2/443-868/13/RS.

<sup>435</sup> Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 listopada 2013 r., ILPP1/443-782/13-4/MD.

<sup>436</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 lipca 2011 r., nr ILPP1/443-671/11-2/BD.

<sup>437</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 grudnia 2004 r., I SA/Bk 340/04.

<sup>438</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 października 2011 r., I SA/Wr 1148/11.

terytorialnego o charakterze użyteczności publicznej, jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, wykonującą w tym zakresie samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, a zatem ma podmiotowość podatkową VAT odrębną od jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła”.

Naczelny Sąd Administracyjny w Poznaniu z dnia 5 marca 2012 r.<sup>439</sup> (I SA/Po 791/11) zwrócił również uwagę, że status prawnopodatkowy samorządowej jednostki budżetowej jako odrębnego od gminy podatnika podatku od towarów i usług można wyprowadzić z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r.<sup>440</sup> Jednakże argumenty za takim stanowiskiem, wywodzone z tej regulacji podustawowej, powinny uwzględniać wykładnię systemową i relacje pomiędzy ustawą a rozporządzeniem.

Zgodnie z przepisem § 13 ust. 1 pkt 12 przywołanego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r., obowiązującego do dnia 31 grudnia 2013 r., od podatku zwalnia się czynności związane z wykonywaniem zadań publicznych nałożonych odrębnymi przepisami, prowadzonych w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność przez jednostki samorządu terytorialnego, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

W tym miejscu wskazać należy, że powołane wyżej rozporządzenie w zakresie dotyczącym zwolnień od podatku oraz warunków stosowania tych zwolnień utraciło moc z dniem wejścia w życie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.<sup>441</sup>, tj. z dniem 1 stycznia 2014 r. na podstawie art. 13 ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r.<sup>442</sup> Tym samym ww. przepis § 13 ust. 1 pkt 12 rozporządzenia przestał obowiązywać.

Natomiast według § 13 ust. 1 pkt 13 ww. rozporządzenia z dnia 4 kwietnia 2011 r. zwalnia się od podatku usługi świadczone pomiędzy:

- 1) jednostkami budżetowymi,
- 2) samorządowymi zakładami budżetowymi,
- 3) jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi  
– z wyjątkiem usług wymienionych w poz. 140–153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy oraz usług komunikacji miejskiej.

Od dnia 1 stycznia 2014 r. powyższy przepis w identycznym brzmieniu został przeniesiony do § 3 pkt 7 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.

<sup>439</sup> Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 5 marca 2012 r., I SA/Po 791/11.

<sup>440</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 73, poz. 397 ze zm.

<sup>441</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Dz. U. poz. 1722.

<sup>442</sup> Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2013 r., poz. 35 ze zm.

Z przytoczonych przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny, tzn. są przez nie wykonywane na podstawie umów cywilnoprawnych. Będą to zatem wszystkie wykonywane przez te jednostki czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży nieruchomości, ich zamiany, wynajmu czy dzierżawy.

Podsumowując, do czasu podjęcia uchwały w składzie siedmiu sędziów przez Naczelny Sąd Administracyjny z dnia 24 czerwca 2013 r. dominował w orzecznictwie pogląd, zgodnie z którym jednostki budżetowe gminy w zakresie powierzonej im działalności powinny być uznane za odrębnych od gminy podatników VAT, tj. nie gmina, lecz jej jednostki budżetowe powinny rozliczać VAT należny i naliczony z tytułu świadczonych przez nie usług i dokonywanych dostaw towarów, względnie mogą korzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT – zarówno w zakresie przeszłych rozliczeń, jak i w okresach przyszłych.

Naczelny Sąd Administracyjny w powołanej uchwale słusznie stwierdził, że zasadniczy problem analizowanego zagadnienia skupia się na odpowiedzi na pytanie, czy gminna jednostka budżetowa wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ust. 2 art. 15 VAT. Jak stwierdził NSA, „trzeba również mieć na uwadze, że przepis ten stanowi implementację art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112. W polskiej wersji językowej tego artykułu dyrektywy podatnika zdefiniowano jako każdą osobę prowadzącą samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Podobnie o samodzielnej działalności gospodarczej jest mowa w niemieckiej wersji językowej („selbständig”). Natomiast w wersjach językowych angielskiej i francuskiej, co sygnalizowali: Sąd w uzasadnieniu ww. postanowienia oraz Prokurator Generalny w przedstawionym wyżej stanowisku, działalność gospodarczą, która ma charakteryzować podatnika VAT, określa się jako „niezależną” (odpowiednio: „independently” i „independante”). W związku z tymi różnicami w piśmiennictwie zwraca się uwagę na wnioski, które wypływają z wykładni celowościowej art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, znajdującej potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które przemawiają za uznaniem za podatnika VAT podmiotu wykonującego działalność gospodarczą niezależnie<sup>443</sup>. Dlatego też przy rozstrzyganiu zagadnienia prawnego przedstawionego w ww. postanowieniu należy mieć na uwadze nie tylko literalne brzmienie art. 15 ust. 1 VAT ale również kontekst wspólnotowy zawartej w nim definicji.

<sup>443</sup> Ł. Karpesiuk [w:] J. Martini (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 96–97; także wyroki TSUE: z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie 202/90 i z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04.

Powołana uchwała wskazuje, że w świetle art. 15 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług gminne jednostki budżetowe nie są podatnikami podatku od towarów i usług. Jednakże przedmiotowa uchwała nie odnosi się do kwestii dokonywania sposobu zmian podejścia do dotychczasowej praktyki, tj. traktowania gminy i jej jednostek budżetowych jako odrębnych podatników podatku VAT. Nie wskazuje ona również, w jaki sposób mają postępować gminy i ich jednostki co do wzajemnych relacji i rozliczeń za okres, gdy uważały się za odrębnych podatników, co również znajdowało uznanie w prawomocnych wyrokach sądów administracyjnych oraz momentu ewentualnego rozpoczęcia traktowania gminy i jej jednostek budżetowych jako jednego podatnika.

Uchwała NSA ma istotne znaczenie, ponieważ oprócz związania sądu w konkretnie rozpatrywanej sprawie, każdy sąd administracyjny, który w przyszłości nie zgodzi się z treścią omawianej uchwały, zobowiązany jest przedstawić zagadnienie prawne poszerzonemu składowi NSA (zgodnie z art. 269 ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). W konsekwencji uchwała może zatem spowodować zmianę dotychczasowej praktyki.

#### **4. Opodatkowanie podatkiem VAT zbycia udziału we współwłasności nieruchomości**

Analiza tematyki opodatkowania podatkiem od towarów i usług zbycia udziału we współwłasności nieruchomości sprowadza się zasadniczo do odpowiedzi na pytanie, czy udział w prawie własności (ewentualnie w prawie użytkowania wieczystego) mieści się w definicji towaru w rozumieniu art. 2 pkt 6 VAT.

Problematyka opodatkowania podatkiem VAT zbycia udziału we współwłasności nieruchomości pojawiała się również pod rządami poprzednio obowiązującej ustawy o podatku od towarów i usług. Obowiązywała wówczas interpretacja ministra finansów z dnia 30 lipca 2002 r., zgodnie z którą w świetle ówczesnie obowiązujących przepisów ustawy o podatku od towarów i usług sprzedaż udziału we współwłasności nieruchomości należało traktować w kategorii sprzedaży towaru.

Również w orzecznictwie wydaje się, iż po okresie pewnego wahania ostatecznie przeważał ten właśnie pogląd. Tytułem przykładu można wskazać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11 marca 2005 r.<sup>444</sup> Wyrok ten zapadł na tle stanu faktycznego, w którym podatnik VAT dokonywał, na podstawie aktów notarial-

---

<sup>444</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 marca 2005 r., III SA/Wa 937/2004.

nych, sprzedaży udziałów we współwłasności nieruchomości wraz z prawem do wyłącznego korzystania z lokali znajdujących się w budynku.

Zastąpienie dotychczasowego pojęcia sprzedaży towaru pojęciem dostawy towaru na gruncie aktualnie obowiązującej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług spowodowało, iż dyskusja dotycząca charakteru udziału we współwłasności nieruchomości na gruncie ustawy VAT zyskała po raz kolejny na aktualności, opierając argumentację na regulacji instytucji współwłasności zawartej w art. 195–221 k.c.<sup>445</sup>

Z **definicji** zawartej w art. 195 Kodeksu cywilnego<sup>446</sup> wynika, że współwłasność charakteryzuje się trzema podstawowymi cechami: jednością przedmiotu, wielości podmiotów oraz niepodzielnością wspólnego prawa. **Jedność przedmiotu** oznacza, że w stosunku współwłasności przedmiotem prawa własności przysługującego kilku osobom jest jedna rzecz ruchoma lub nieruchomość (zob. uwagi do art. 45 i 46 k.c.). Jeśli rzecz wchodzi w skład zbioru rzeczy stanowiącego pewną funkcjonalną całość (biblioteka, kolekcja znaczków), to współwłasność dotyczy każdej pojedynczej rzeczy wchodzącej w skład takiego zbioru. Istotną cechą charakteryzującą współwłasność jest **wielość podmiotów** prawa własności jednej rzeczy. Chodzi tu o co najmniej dwie lub więcej osób (fizycznych i prawnych, jak też jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 33<sup>1</sup> k.c.), które pomimo łączącego je stosunku współwłasności są nadal odrębnymi podmiotami prawa; w odróżnieniu od sytuacji, w której kilka osób tworzy osobę prawną (np. zakładając spółkę, której przysługuje osobowość prawna), w tym drugim wypadku w znaczeniu jureidycznym majątek należy do jednego podmiotu, tj. osoby prawnej. Z istoty współwłasności wynika, że stosunki między współwłaścicielami mają charakter prawnorzeczowy; poza tym jednak współwłaściciele są również związani stosunkami obligacyjnymi w zakresie wspólnego korzystania z rzeczy oraz zarządu rzeczą wspólną (zob. uwagi do art. 199 i 206 k.c.). We współwłasności prawo własności przysługuje, jak wynika z brzmienia komentowanego przepisu, **niepodzielnie kilku osobom**<sup>447</sup>. Żaden ze współwłaścicieli nie ma więc wyłącznego prawa do fizycznie wydzielonej części rzeczy, a każdemu z nich przysługuje jednakowe prawo do całej rzeczy, ograniczone jedynie takim samym prawem pozostałych współwłaścicieli<sup>448</sup>.

Ustawa o VAT nie posługuje się pojęciem współwłasności. Nie zawiera również regulacji, które wprost odnosiłyby się do ww. instytucji prawa cywilnego. Przedmiotem

<sup>445</sup> G. Kaptur, *Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości a podatek VAT*, „Nieruchomości” 2007, nr 3, s. 4 i n.

<sup>446</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 172, poz. 1804 ze zm.

<sup>447</sup> T. A. Filipiak [w:] T. A. Filipiak, K. A. Dadańska, A. Kidyba (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz, Tom II, Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2009 (komentarz do art. 195).

<sup>448</sup> Szerzej na temat współwłasności: A. Wąsiewicz, *Powstanie, istota, zniesienie współwłasności*, Poznań 1965; A. Gola, *Współwłasność*, Warszawa 1987; A. Karnacka-Kawczyńska, J. Kawczyński, *Współwłasność jako szczególna forma własności. Problematyka i wzory pism procesowych*, Warszawa 2004.

zainteresowania przepisów VAT są czynności opodatkowane wskazane w art. 5 ustawy o VAT, wśród których dla obrotu nieruchomościami znaczenie mają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem, że aktualnie udział we współwłasności nieruchomości nie jest klasyfikowany na potrzeby podatku od towarów i usług jako towar. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Definicja ta odrywa się od koncepcji cywilistycznych i kładzie akcent na ekonomiczną treść związaną z przeniesieniem prawa do rozporządzania towarami. Jeżeli zatem w efekcie jednej transakcji, objętej jednym aktem notarialnym, wszyscy współwłaściciele nieruchomości przenieśli swoje udziały w niej na rzecz innej osoby lub osób (np. małżonków objętych wspólnością majątkową małżeńską), to tym samym nabywca uzyskał prawo do dysponowania i rozporządzania rzeczą w całości (działką gruntu) jak właściciel.

Ponadto podkreślenia wymaga, iż zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Artykuł 8 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, iż przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7. Ustawodawca zdecydował się zatem na dychotomiczny podział przedmiotu opodatkowania przyjmując, iż świadczeniem usług jest wszystko to, co nie jest przez niego uznawane za dostawę towaru. Również to rozwiązanie legislatora podatkowego odrywa się od cywilistycznej koncepcji i definicji dotyczących rzeczy (art. 45 Kodeksu cywilnego), ujmowania nieruchomości i ich części składowych (art. 46 § 1 i art. 47 § 1 Kodeksu cywilnego) oraz czynności mających za swój przedmiot świadczenie usług. Sprzedaż zatem udziałów obejmujących całe nieruchomości przez współwłaścicieli uznać należy za świadczenie usług. Usługi zaś polegające na sprzedaży udziałów w nieruchomościach stanowiących działki budowlane nie korzystają ze zwolnienia od opodatkowania, gdyż z mocy art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwolnienie dotyczy tylko dostawy terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę. Również co do zasady działalność gospodarcza określona w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT obejmować może czynności (*expressis verbis* – wszelką działalność), które stanowią świadczenie usług polegających na sprzedaży udziałów w nieruchomościach, które podlegają opodatkowaniu. W związku z tym na gruncie przepisów VAT współwłaściciela, który dokonuje sprzedaży swojego udziału w nieruchomości, należy uznać za podmiot świadczący usługę i jeśli można przyjąć, że czynności te są wykonywane w ramach działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT i tym samym również za podatnika podatku od towarów i usług zgodnie z art.

15 ust. 1 ustawy o VAT. Przyjęcie zatem nawet stanowiska prezentowanego przez stronę skarżącą, co do wykładni art. 2 pkt 6 ustawy o VAT, także w stanie faktycznym niniejszej sprawy nie powoduje wyłączenia z opodatkowania sprzedaży udziałów w działkach stanowiących tereny budowlane<sup>449</sup>.

Zdaniem zwolenników uznania zbycia udziału we współwłasności za usługę na tle wskazanych przepisów Kodeksu cywilnego pojęcie współwłasności nie dotyczy określonej fizycznie i prawnie wyodrębnionej części nieruchomości. Udział we współwłasności jest wyłącznie prawem przysługującym współwłaścicielowi. Może on rozporządzić swoim udziałem samodzielnie, tj. bez zgody innych współwłaścicieli, w tym w szczególności sprzedać udział. Nie może natomiast sprzedać nieruchomości, której jest współwłaścicielem bez udziału pozostałych współwłaścicieli. Sprzedaż udziału w rzeczy powoduje więc jedynie przeniesienie uprawnień i obowiązków związanych z udziałem we współwłasności ze sprzedawcy na nabywcę. Zważywszy na fakt, iż istotą współwłasności jest niepodzielność prawa własności nieruchomości, sprzedaż udziału nie powoduje sprzedaży władztwa nad pewną fizycznie zdefiniowaną częścią rzeczy (albowiem udział we współwłasności nie oznacza istnienia władztwa nad określoną częścią rzeczy)<sup>450</sup>.

Również udziału we współwłasności budynku lub budowli nie można by było uznać za towar, ponieważ ustawa o VAT, definiując pojęcie towaru, posługuje się pojęciem części budynku i budowli. Jednak przez pojęcie to należy rozumieć tylko fizycznie wyodrębnione części, mogące mieć inny status prawny niż same budynki lub budowle (np. lokale mieszkalne). Dzięki temu ustawodawca mógł wprowadzić opodatkowanie sprzedaży lokali mieszkalnych i użytkowych<sup>451</sup>.

Z drugiej jednak strony udział we współwłasności jest rodzajem własności nieruchomości, albowiem sprzedając zarówno nieruchomość, jak i udział w nieruchomości dążymy do przeniesienia prawa własności nieruchomości. Zatem z ekonomicznego punktu widzenia własność i współwłasność niczym się od siebie nie różnią<sup>452</sup>.

W sytuacjach wątpliwych, czy dana czynność jest dostawą towarów czy też usługą, należy w pierwszym rzędzie badać gospodarczy charakter takiej czynności opisany przez art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, tj. ustalać, czy dochodzi do odpłatnego przeniesienia

<sup>449</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 marca 2011 r. I SA/Po 929/10, *legalis* nr 363976

<sup>450</sup> T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 31 i n.

<sup>451</sup> G. Kaptur, *op. cit.*, s. 4 i n.; wyrok WSA z dnia 30 marca 2010 r., gdzie sąd zaznaczył, że polski ustawodawca mógł na mocy art. 5 ust. 3 VI Dyrektywy uznać za dostawę towarów zbycie ułamkowego prawa własności, z takiej możliwości jednak nie skorzystał, uznając jedynie za dostawę towarów niektóre prawa na nieruchomościach (por. art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.). Ustawodawca, chcąc uznać udział w nieruchomości budynkowej lub gruntowej za towar w świetle przepisów ustawy o VAT, powinien to wyraźnie określić, w prawie podatkowym zasadą jest bowiem ścisła wykładnia.

<sup>452</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 lipca 2002 r., III SA 3526/2001*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1, s. 45.

prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. W przypadku sprzedaży udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków takie przeniesienie prawa występuje. Współwłasność, jak wynika z art. 195 k.c., stanowi rodzaj własności, który charakteryzuje się tym, że jedno i to samo prawo własności tej samej rzeczy (w tym przypadku nieruchomości) przysługuje więcej niż jednej osobie. W związku z tym sprzedaż udziału we współwłasności budynku, tak jak i udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu, prowadzi do przeniesienia na nabywcę takiego udziału prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel.

W związku z tym na gruncie ustawy o VAT taka czynność nie może prowadzić do innych skutków prawnych niż sprzedaż towaru przez jedyne go właściciela (użytkownika wieczystego), która niewątpliwie – w świetle art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług – stanowi dostawę towarów, w jej wyniku bowiem dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel.

W dniu 24 października 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny w poszerzonym składzie<sup>453</sup> podjął uchwałę, uznając, że „sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w zw. z art. 2 pkt 6 tej ustawy”.

**Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>454</sup> wykładnia przepisów ustawy o VAT,** jako regulacji prawnej wprowadzającej do krajowego systemu prawnego prawo wspólnotowe (unijną dyrektywę VAT), powinna przede wszystkim respektować cele, które ma realizować to prawo. Rozstrzygając w sytuacjach wątpliwych, czy dana czynność jest dostawą towarów czy też usługą, należy zdaniem NSA w pierwszym rzędzie zbadać gospodarczy charakter takiej czynności opisany w ustawie, tj. ustalić, czy dochodzi do odpłatnego przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Sąd powołał się przy tym na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE<sup>455</sup> uznające za kluczową przesłankę stwierdzenia dostawy towarów przeniesienie prawa do faktycznego dysponowania rzeczą, jak gdyby było się jej właścicielem. W przypadku sprzedaży udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków mamy do czynienia z takim przeniesieniem prawa.

Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług taka czynność nie może wywoływać innych skutków niż sprzedaż towaru przez jedyne go właściciela (użytkownika wieczystego), która bez wątpienia – w świetle art. 7 ust. 1 ustawy – stanowi dostawę

<sup>453</sup> Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11, CBOSA, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89D9B6C642) http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/89D9B6C642, sierpień 2015

<sup>454</sup> Podobne stanowisko również wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2012 r., I FSK 941/10, CBOSA.

<sup>455</sup> Wyroki TSUE z dnia 8 lutego 1990 r., C-320/88; z dnia 21 kwietnia 2005 r., C-25/03; z dnia 4 października 1995 r., C-291/92 oraz z dnia 6 lutego 2003 r., C-185/01.

towarów. Jej wynikiem bowiem jest przeniesienie prawa do rozporządzenia towarami jak właściciel.

Sąd podkreślił również, że **zróżnicowanie skutków prawnych sprzedaży udziału we współwłasności (użytkowaniu wieczystym)** oraz rozporządzeniu własnością (**użytkowaniem wieczystym**) powodowałoby naruszenie konstytucyjnej zasady równości podmiotów wobec prawa, ponieważ nie występują istotne przesłanki umożliwiające odmienne podatkowo traktowanie stron tych stosunków prawnych. Co więcej, takie podejście prowadziłoby do paradoksalnych konsekwencji, m.in. w przypadku zbycia odrębnej własności lokalu. W ramach jednej transakcji wystąpiłaby wówczas jednocześnie dostawa towaru (zbycie odrębnej własności lokalu) oraz świadczenie usługi (zbycie udziału w nieruchomości wspólnej). Zarówno w orzecznictwie TSUE, jak i sądów administracyjnych podkreśla się, że nie jest zasadne sztuczne dzielenie przedmiotu sprzedaży na poszczególne składniki z przyczyn leżących po stronie przepisów podatkowych (takich jak np. możliwość zastosowania różnych stawek podatku), skoro przepisy cywilnoprawne traktują taki przypadek jako jeden przedmiot sprzedaży<sup>456</sup>.

Powyższe zagadnienie od wielu już lat stanowi źródło poważnych sporów, zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie. Sądy administracyjne, także NSA, zajmowały w tej sprawie skrajnie różne stanowiska, traktując zbycie udziału we współwłasności nieruchomości czasami jako dostawę towarów, a innym razem jako świadczenie usług. Wydaje się, że analizowana uchwała, podjęta 24 października 2011 roku, ostatecznie rozwieje wszelkie wątpliwości i ustanowi jednolitą linię orzecznictwa w przedmiotowej kwestii.

## **5. Opodatkowanie zamiany gruntów podatkiem od towarów i usług**

Kwalifikacja umowy zamiany gruntów jako czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie oznacza automatycznego opodatkowania każdej zamiany. Nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem zamiana dokonywana przez osoby niebędące podatnikami (niewystępujące w charakterze podatnika), w której okoliczności zamiany nie wskazują na ich kwalifikowanie jako podatników w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy. Opodatkowaniu nie podlega również dostawa gruntów niezabudowanych, które nie są uznane za tereny budowlane lub przeznaczone pod zabudowę.

Ponieważ problematyka występowania podmiotu w charakterze podatnika podatku od towarów i usług oraz opodatkowanie dostawy gruntów niezabudowanych lub przeznaczonych pod zabudowę została omówiona w odrębnych rozważaniach, w tej części zosta-

---

<sup>456</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 lipca 2006 r., C-251/05 oraz wyrok NSA z 22 czerwca 2005 r., I FSK 103/05.

ną przedstawione wyłącznie rozważania dotyczące *stricte* opodatkowania umowy zamiany z odesłaniem w wymienionych kwestiach do odrębnych części monografii.

Przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>457</sup> rozumie się – zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy – przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, w tym również:

- 1) przeniesienie prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu lub przeniesienie z mocy prawa;
- 2) wydanie towarów na podstawie umowy dzierżawy, najmu, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności, jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione;
- 3) wydanie towarów na podstawie umowy komis: między komitentem a komisantem, jak również wydanie towarów przez komisanta osobie trzeciej;
- 4) wydanie towarów komitentowi przez komisanta na podstawie umowy komis, jeżeli komisant zobowiązany był do nabycia rzeczy na rachunek komitenta;
- 5) ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego, ustanowienie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu oraz przekształcenie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego na spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, a także ustanowienie na rzecz członka spółdzielni mieszkaniowej odrębnej własności lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu oraz przeniesienie na rzecz członka spółdzielni własności lokalu lub własności domu jednorodzinnego;
- 6) oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste;
- 7) zbycie praw, o których mowa w pkt 5 i 6.

Istota dostawy w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług polega na „przeniesieniu prawa” do rozporządzania towarami jak właściciel. Pojęcie „rozporządzanie towarami jak właściciel” należy rozumieć szeroko, jako obejmujące nie tylko uprawnienie do prawnego dysponowania towarem. Przepis ustawy o podatku od towarów i usług ma zastosowanie do każdego przeniesienia prawa na inną stronę, które to przeniesienie skutkuje tym, że strona uzyskuje *de facto* możliwość korzystania z rzeczy tak jak właściciel, nawet jeśli nie wiązało się to z przeniesieniem własności w sensie cywilistycznym, wskazując na uniezależnienie opodatkowania od przeniesienia własności towarów. Znajduje to wyraz w formule „jak właściciel”, co implikuje możliwość

<sup>457</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

uznania za dostawę towarów również owego faktycznego przeniesienia władztwa nad rzeczą bez względu na to, czy w rzeczywistości w ślad za tym doszło do przeniesienia prawa własności. Należy rozróżnić pojęcie „rozporządzanie towarem jak właściciel” w ujęciu ustawowym i pojęcie własności w ujęciu cywilistycznym.

Aby uznać czynność zamiany za opodatkowaną podatkiem VAT musi dojść do „rozporządzenia towarem jak właściciel”, czyli musi nastąpić przeniesienie władztwa ekonomicznego nieruchomości, gdyż przy dostawie towaru w rozumieniu ustawy o VAT decydujące znaczenie ma przede wszystkim ekonomiczny, a nie prawny aspekt transakcji, w której ramach podatnik VAT przenosi na nabywcę prawo do rozporządzania towarem jak właściciel. Zatem w celu dokonania czynności opodatkowanej konieczne jest przejście prawa do dysponowania towarem jak właściciel w jego sensie ekonomicznym, a nie prawnym<sup>458</sup>.

Z regulacji ustawy o podatku od towarów i usług nie wynika, aby odpłatność za czynność dostawy towarów powinna mieć postać pieniężną. Odpłatność jako świadczenie wzajemne może również przybrać postać rzeczową (towar lub usługa otrzymana jako zapłata), albo mieszaną – zapłata w części pieniężna, a w części rzeczowa. Zatem w celu uznania czynności za odpłatną musi zaistnieć możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego, stanowiącego wynagrodzenie za tę czynność.

Zamiana towarów, co do zasady, jest zatem czynnością objętą zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług, ponieważ w jej wyniku dochodzi do przeniesienia prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 powołanej ustawy przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel.

Na podstawie art. 2 pkt 6 powołanej ustawy towaram są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii. Jak stanowi art. 45 k.c. rzeczami, w rozumieniu tego kodeksu, są tylko przedmioty materialne. Natomiast w myśl art. 46 § 1 k.c. nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty) oraz budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Zgodnie zatem z powołanymi przepisami grunt spełnia definicję towaru wynikającą z art. 2 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług.

---

<sup>458</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 maja 2014 r., IBPP1/443-152/14/MS, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl); <http://interpretacje-podatkowe.org/skarb-panstwa/ibpp1-443-152-14-ms>; sierpień 2015

Mając na uwadze regulacje art. 603–604 ustawy Kodeks cywilny, przez umowę zamiany rozumie się zobowiązanie przez każdą ze stron do przeniesienia na drugą stronę własności rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy.

Umowa zamiany jest umową wzajemną, bardzo zbliżoną do umowy sprzedaży. Różnica w stosunku do umowy sprzedaży polega na tym, że w miejsce świadczenia ceny pojawia się obowiązek drugiej strony przeniesienia własności rzeczy. Ze względu na wzajemny charakter umowy wartość świadczonych rzeczy powinna być ekwiwalentna. Odpłatność jako świadczenie wzajemne może również przybrać postać rzeczową: zapłatę w innym towarze lub usłudze albo mieszaną – zapłatę w części pieniężną i w części rzeczową. Innymi słowy, w celu uznania czynności za odpłatną wystarczające jest, by istniała możliwość określenia ceny wyrażonej w pieniądzu w stosunku do świadczenia wzajemnego stanowiącego wynagrodzenie za tę czynność. Tak więc w swojej funkcji ekonomicznej umowa zamiany jest zbliżona do umowy sprzedaży, gdzie art. 604 k.c. nakazuje stosować do niej odpowiednio przepisy o sprzedaży. Zamiana nieruchomości skutkuje przeniesieniem prawa do rozporządzania zamienianymi nieruchomościami jak właściciel.

Zamianę nieruchomości, w świetle ustawy o podatku od towarów i usług, traktuje się jako odpłatną dostawę towarów podlegających opodatkowaniu VAT. Organy podatkowe wskazują, że w wyniku umowy zamiany każda ze stron wchodzi we władanie nabytego towaru jak właściciel, a zatem można stwierdzić, że umowa zamiany na gruncie podatku od towarów i usług jest niczym innym jak dwiema odpłatnymi dostawami towarów<sup>459</sup>. Zakres opodatkowania podatkiem od towarów i usług wyznacza nie tylko czynnik przedmiotowy – opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów lub odpłatne świadczenie usług, ale także czynnik podmiotowy – czynności muszą być wykonywane przez podatnika.

Należałoby zatem zawsze ocenić, czy strony czynności występują w charakterze podatników podatku od towarów i usług. Stosownie do postanowień art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na

---

<sup>459</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 października 2008 r., IBPP3/443-557/08/PK.

wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych<sup>460</sup>.

W praktyce liczne wątpliwości wywołuje opodatkowanie podatkiem od towarów i usług umowy zamiany nieruchomości pomiędzy jednostką samorządową a Skarbem państwa.

Na podstawie art. 7 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>461</sup> podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu.

Należy wyjaśnić, że Skarb Państwa stanowi osobę prawną *sui generis*. Do niego odnosi się zasada specjalnej zdolności prawnej<sup>462</sup>. W obrocie Skarb Państwa bierze udział przez tzw. *stationes fisci*, będące określonymi jednostkami organizacyjnymi. W konsekwencji, w każdej sprawie przeciwko Skarbowi Państwa zachodzi potrzeba ustalenia właściwego *statio fisci*. Ponadto Skarb Państwa w stosunkach cywilnoprawnych jest podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nienależącego do innych osób prawnych, zatem każda czynność cywilnoprawna państwowej jednostki organizacyjnej jest *de iure civili* czynnością Skarbu Państwa. Jednostki te działają na rachunek Skarbu Państwa, a przysporzenie majątkowe może nastąpić tylko na rzecz Skarbu Państwa. Jednostka organizacyjna Skarbu Państwa ma jedynie zdolność częściową, jej funkcją jest reprezentowanie interesów Skarbu Państwa i podejmowanie za niego czynności<sup>463</sup>.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami<sup>464</sup>, z zastrzeżeniem wyjątków wynikających z przepisów niniejszej ustawy oraz odrębnych ustaw, organem reprezentującym Skarb Państwa w sprawach gospodarowania nieruchomościami jest starosta, wykonujący zadanie z zakresu administracji rządowej, a organami reprezentującymi jednostki samorządu terytorialnego są ich organy wykonawcze.

Przepis art. 11 ust. 1 stosuje się do czynności prawnych lub czynności procesowych podejmowanych na rzecz lub w interesie Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego (art. 11a ustawy o gospodarce nieruchomościami).

---

<sup>460</sup> Szerzej na temat występowania w charakterze podatnika podatku od towarów i usług – w odrębnych rozważaniach.

<sup>461</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

<sup>462</sup> K. Piasecki, *Kodeks cywilny. Księga Pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003, komentarz do art. 34.

<sup>463</sup> *Ibidem*.

<sup>464</sup> Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2014 r., poz. 518 ze zm.

Jak wynika z art. 4 pkt 9 stawy o gospodarce nieruchomościami, ilekroć w ustawie jest mowa o staroście, należy przez to rozumieć również prezydenta miasta na prawach powiatu. Stosownie do art. 21 ustawy o gospodarce nieruchomościami do zasobu nieruchomości Skarbu Państwa należą nieruchomości, które stanowią przedmiot własności Skarbu Państwa i nie zostały oddane w użytkowanie wieczyste, oraz nieruchomości będące przedmiotem użytkowania wieczystego Skarbu Państwa.

Z art. 23 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami, z zastrzeżeniem art. 43 ust. 2 i 4, art. 51, art. 57 ust. 1, art. 58–60 oraz art. 60a, wynika, że zasobem nieruchomości Skarbu Państwa gospodarują starostowie, wykonujący zadania z zakresu administracji rządowej, a w szczególności:

- 1) ewidencjonują nieruchomości zgodnie z katastrem nieruchomości;
- 2) zapewniają wycenę tych nieruchomości;
- 3) sporządzają plany wykorzystania zasobu;
- 4) zabezpieczają nieruchomości przed uszkodzeniem lub zniszczeniem;
- 5) wykonują czynności związane z naliczaniem należności za nieruchomości udostępniane z zasobu oraz prowadzą windykację tych należności;
- 6) współpracują z innymi organami, które na mocy odrębnych przepisów gospodarują nieruchomościami Skarbu Państwa, a także z właściwymi jednostkami samorządu terytorialnego;
- 7) zbywają oraz nabywają, za zgodą wojewody, nieruchomości wchodzące w skład zasobu, z zastrzeżeniem art. 17;
- 7a. wydzierżawiają, wynajmują i użyczają nieruchomości wchodzące w skład zasobu, przy czym umowa zawierana na czas oznaczony dłuższy niż 3 lata lub czas nieoznaczony wymaga zgody wojewody; zgoda wojewody jest wymagana również w przypadku, gdy po umowie zawartej na czas oznaczony do 3 lat strony zawierają kolejne umowy, których przedmiotem jest ta sama nieruchomość;
- 8) podejmują czynności w postępowaniu sądowym, w szczególności w sprawach dotyczących własności lub innych praw rzeczowych na nieruchomości, o zapłatę należności za korzystanie z nieruchomości, o roszczenia ze stosunku najmu, dzierżawy lub użyczenia, o stwierdzenie nabycia spadku, o stwierdzenie nabycia własności nieruchomości przez zasiedzenie;
- 9) składają wnioski o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości Skarbu Państwa oraz o wpis w księdze wieczystej.

W myśl art. 25 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta.

Stosownie do treści art. 14 ust. 3 ustawy o gospodarce nieruchomościami, nieruchomości mogą być przedmiotem zamiany między Skarbem Państwa a jednostkami sa-

morządu terytorialnego oraz między tymi jednostkami, bez obowiązku dokonywania dopłat w przypadku różnej wartości zamienianych nieruchomości.

W myśl art. 92 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym<sup>465</sup> funkcje organów powiatu w miastach na prawach powiatu sprawuje rada miasta oraz prezydent miasta.

Miasto na prawach powiatu jest gminą wykonującą zadania powiatu na zasadach określonych w tej ustawie (art. 92 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym). Ustrój i działanie organów miasta na prawach powiatu, w tym nazwę, skład, liczebność oraz ich powoływanie i odwoływanie, a także zasady sprawowania nadzoru, określa ustawa o samorządzie gminnym (art. 92 ust. 3 ustawy o samorządzie powiatowym).

W świetle powyższego miasto na prawach powiatu jest gminą, której ustawodawca dodatkowo przypisał wykonanie zadań powiatu.

Z uwagi na powyższe wskazać należy, że organ jednostki samorządu terytorialnego (prezydent miasta) działa jako organ tej jednostki, a zatem wszelkie podejmowane przez niego działania są w istocie działaniami podejmowanymi przez jednostkę samorządu terytorialnego<sup>466</sup>.

Zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań nałożonych odrębnymi przepisami prawa, powołanych do ich realizacji, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych.

Powyższy zapis jest odzwierciedleniem art. 13 obowiązującej od dnia 1 stycznia 2007 r. Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.<sup>467</sup>, zgodnie z którym krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w świetle unormowań prawa wspólnotowego w przypadku, gdy organy władzy publicznej bądź urzędy obsługujące te organy podejmują takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

<sup>465</sup> Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, Dz. U. z 2013 r., poz. 595.

<sup>466</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 lutego 2015 r., IBP-P2/443-1157/14/KO, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl); [www.google.com/search?q=++Interpretacja+indywidualna+Dyrektora+Izby+Skarbowej+w+Katowicach+z+dnia+19+lutego+2015+r.%2C+IBPP2%2F443-1157-%2F14%2FKO&ie=utf-8&oe=utf-8](http://www.google.com/search?q=++Interpretacja+indywidualna+Dyrektora+Izby+Skarbowej+w+Katowicach+z+dnia+19+lutego+2015+r.%2C+IBPP2%2F443-1157-%2F14%2FKO&ie=utf-8&oe=utf-8), sierpień 2015

<sup>467</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11 grudnia 2006, s. 1, z późn. zm.

Z przywołanych wyżej przepisów wynika, że jednostki samorządu terytorialnego są podatnikami podatku od towarów i usług jedynie w zakresie wszelkich czynności, które mają charakter cywilnoprawny. Będą to zatem wszystkie realizowane przez te jednostki (urzędy) czynności w sferze ich aktywności cywilnoprawnej, np. czynności sprzedaży, zamiany (nieruchomości i ruchomości), wynajmu, dzierżawy itd., umów prawa cywilnego (nazwanych i nienazwanych).

Jeżeli jedną ze stron czynności umowy zamiany jest gmina, to należy rozróżnić dwie sytuacje, w którym kryterium rozdziału stanowi charakter wykonywanych czynności:

- czynności o charakterze publicznoprawnym (załatwianie tzw. spraw urzędowych) wyłączają te podmioty z kategorii podatników,
- czynności o charakterze cywilnoprawnym skutkują, że podmioty te są podatnikami podatku od towarów i usług, a realizowane przez nich odpłatne dostawy towarów i odpłatne świadczenie usług podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy są podatnikami w sferze ich aktywności cywilnoprawnej. Jeżeli zatem zamiana przedmiotowych gruntów ma charakter cywilnoprawny, to nie jest możliwe wyłączenie organu władzy publicznej czy urzędu z grona podatników podatku VAT. Tym samym wykonane czynności podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Podobnie stanowisko zajął dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 2 lutego 2015 r.<sup>468</sup> czy też Wojewódzki Sąd Administracyjny we Krakowie w wyroku z dnia 28 stycznia 2015 r.<sup>469</sup> w ocenie organu i sądu, w sytuacji wykonywania przez gminę czynności na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych (w tym czynności objętych na podstawie przepisów prawa jej urzędowymi kompetencjami, ale których realizacja następuje w drodze umowy cywilnoprawnej) – czynności te podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W sytuacji zatem gdy do zamiany nieruchomości pomiędzy Miastem a Skarbem Państwa dochodzi w drodze umowy cywilnoprawnej (zawieranej między dwiema osobami prawnymi) umowa taka niewątpliwie będzie czynnością odpłatną, a jej skutkiem będzie przejście prawa własności na drugą stronę umowy. Odpłatność w tym przypadku stanowić będzie inna nieruchomość

Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 8 stycznia 2015 r.<sup>470</sup>, zauważyć należy, że wraz z zawarciem umowy zamiany zmieni

---

<sup>468</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 lutego 2015 r., I PPP2/443-1088/14-3/DG.

<sup>469</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1824/14, *legalis* nr 1197779.

<sup>470</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 08 stycznia 2015 r., III SA/Gl 1219/14, *legalis* nr 1197023, podobnie również: wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1824/14, *legalis* nr 1197779; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 czerwca 2012 r., I SA/Wr 459/12, *legalis* nr 532351.

się podstawa dysponowania nieruchomościami stanowiącymi przedmiot zamiany z prawa własności na posiadanie zależne i odwrotnie, a po dokonaniu czynności zamiany wnioskodawca wykonywać będzie w stosunku do każdej z zamienionych nieruchomości uprawnienia nie te same, ani nawet takie same jak przed zamianą, lecz inne. Ponadto co do nieruchomości własnych gmina jako osoba prawna (a ściślej jej organ wykonawczy) wykonuje czynności we własnym imieniu i na własną rzecz, zaś w odniesieniu do nieruchomości Skarbu Państwa, którymi gospodaruje starosta (a zatem nie gmina jako jednostka samorządu terytorialnego, tylko jej organ), będą one wykonywane przez starostę w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Wreszcie kompetencje tego organu są ściśle określone ustawowo i nie pokrywają się z uprawnieniami właścicielskimi.

Biorąc pod uwagę wyżej wskazane regulacje prawne, sąd doszedł do przekonania, że zamiana nieruchomości pomiędzy miastem a Skarbem Państwa będzie czynnością opodatkowaną (odpłatną dostawą towarów) zarówno po stronie miasta, jak i Skarbu Państwa. Jako taka powinna być stosownie udokumentowana oraz odzwierciedlona w ewidencjach podatkowych i deklaracji VAT.

Do przedmiotowych dostaw nie może mieć zastosowanie wyłączenie z opodatkowania na podstawie art. 15 ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, do zamiany nieruchomości dochodzi bowiem w drodze umów cywilnoprawnych. Organ przywołując regulacje prawne w art. 106 ust. 1 i ust. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, stwierdził, iż podatnik podatku VAT zobligowany jest dokumentować obrót fakturą VAT. Taką fakturę, co dodatkowo wynika z § 4 ust. 1 i § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawianiu faktur, sposobu ich przechowywania, wystawia sprzedawca będący podatnikiem VAT. Faktura zaś winna zawierać dane umożliwiające identyfikację stron transakcji gospodarczej. Stwierdził organ, iż obowiązujące przepisy przywołane wyżej nie wykluczają, by w przypadku transakcji realizowanych przez dwa odrębne podmioty, zobowiązanym do ich udokumentowania i opodatkowania podatkiem od towarów i usług był ten sam podatnik. W obrocie gospodarczym występują wówczas dwie faktury VAT zawierające podatek należny, dające po spełnieniu warunków z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług prawo do odliczenia podatku naliczonego<sup>471</sup>.

---

<sup>471</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 czerwca 2012 r., I SA/Wr 459/12, *legalis* nr 532351; postanowienie NSA z dnia 12 lutego 2015 r., I FSK 1857/13, *legalis* nr 1230631; postanowienie NSA z dnia 20 sierpnia 2013 r., I FSK 121112; wyrok NSA z dnia 14 maja 2009 r., I FSK 293/08, CBOSA.

## 6. Pierwsze zasiedlenie a sprzedaż nowych mieszkań – VAT

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT od podatku zwalnia się dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy:

- a) dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim,
- b) pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata.

Natomiast zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy o VAT przez pierwsze zasiedlenie rozumie się **oddanie do użytkowania**, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części, po ich:

- a) wybudowaniu lub
- b) ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Zgodnie z art. 252 Kodeksu cywilnego użytkowanie polega na obciążeniu rzeczy prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków. Nie można jednak zwrotu „oddanie do użytkowania” zawartego w powołanym art. 2 pkt 14 ustawy o podatku od towarów i usług tłumaczyć według rozumienia Kodeksu cywilnego, ponieważ w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT mowa o „oddaniu do użytkowania pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi”. Należy raczej przyjąć, że pojęcie to obejmuje wszelkie przypadki oddania obiektu innemu podmiotowi do korzystania i władania jak właściciel lub jak posiadacz. Przyjęcie do używania (np. po wybudowaniu) nie jest czynnością na rzecz innego podmiotu. Jeżeli podatnik wybuduje obiekt lub go zmodernizuje ponad 30% wartości początkowej, a następnie obiekt ten zostanie przyjęty do użytkowania, nie oznacza to, że został on zasiedlony. Oddanie do użytkowania nie nastąpiło bowiem w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Pierwsze zasiedlenie nastąpi wówczas, gdy wybudowany lub zmodernizowany obiekt zostanie sprzedany lub np. oddany w najem, dzierżawę, leasing. Zarówno sprzedaż, jak i najem, dzierżawa, leasing są bowiem czynnościami podlegającymi opodatkowaniu<sup>472</sup>.

Nieruchomość (budynek, budowla) oddana do użytkowania nie musi być faktycznie wykorzystywana. Pierwsze zasiedlenie dotyczy środków trwałych oraz towarów handlowych. Bez znaczenia pozostaje fakt, iż spółka nabędzie od dewelopera lokale mieszkalne w tzw. stanie deweloperskim i nie zamierza ich wykańczać, nie zmienia to bowiem faktu, iż nabywca nabędzie jednocześnie prawo do użytkowania tych lokali, przy czym nie jest istotne, czy będzie je rzeczywiście użytkował, tj. wyposażał, zamieszkiwał, wynajmował itp., czy też zachowa jedynie taką potencjalną możliwość<sup>473</sup>.

<sup>472</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 lutego 2010 r., III SA/GI 1359/08.

<sup>473</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2011 r., I PPP1- 443-357/11-4/PR.

Z powyższego wynika, że sprzedaż wyremontowanych mieszkań będzie zwolniona od VAT, jeśli wcześniej wystąpiło pierwsze zasiedlenie i od tego czasu upłynęły co najmniej 2 lata. Po drugie, zwolnienie będzie przysługiwało, jeśli sprzedaż po wyremontowaniu mieszkań nie będzie stanowiła pierwszego zasiedlenia, to jest wydatki na ich ulepszenie nie będą przekraczać 30% ich wartości początkowej, którą w tym przypadku będzie cena zakupu. Przy czym przez ulepszenie należy rozumieć ulepszenie, o którym mowa w przepisach dotyczących takich zmian w nieruchomości, które powodują wzrost jej wartości użytkowej (art. 22g ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>474</sup>, art. 16g ust. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>475</sup>). Z przepisów tych wynika, że środek trwały można uznać za ulepszony, gdy:

- został przebudowany, rozbudowany, poddany rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji,
- wydatki poniesione na wskazane cele spowodowały wzrost wartości użytkowej tego środka w stosunku do wartości z dnia przyjęcia go do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji,
- wartość przedmiotowych wydatków przekracza w skali roku kwotę 3 500 zł.

Wszystkie wskazane warunki muszą być spełnione łącznie. Jeśli zatem na skutek wykonanych prac wartość użytkowa mieszkania nie zmieni się, wówczas ulepszenia nie będzie, a w konsekwencji nie wystąpi pierwsze zasiedlenie.

Jeśli sprzedaż mieszkań dokonywana byłaby w ramach pierwszego zasiedlenia albo od chwili pierwszego zasiedlenia do chwili ich dostawy nie upłynęłyby 2 lata, to nie będzie również możliwe skorzystanie ze zwolnienia podmiotowego od VAT. Zgodnie bowiem z art. 113 ust. 13 pkt 1 lit. c ustawy o VAT zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do podatników dokonujących dostaw budynków, budowli lub ich części w przypadkach, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 10 lit. a i b.

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Z treści powyższego przepisu wynika, że przy sprzedaży wyremontowanych mieszkań zwolnionych od VAT nie będzie możliwe odliczenie VAT naliczonego od wydatków poniesionych w związku z prowadzeniem remontu.

<sup>474</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r., Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

<sup>475</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.

Zgodnie z art. 43 ust. 10 ustawy o VAT podatnik może zrezygnować ze zwolnienia od podatku, o którym mowa w ust. 1 pkt 10, i wybrać opodatkowanie dostawy budynków, budowli lub ich części pod warunkiem, że dokonujący dostawy i nabywca budynku, budowli lub ich części:

- 1) są zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni;
- 2) przed dniem dokonania dostawy tych obiektów właściwemu dla ich nabywcy naczelnikowi urzędu skarbowego złożą zgodne oświadczenie, że wybierają opodatkowanie dostawy budynku, budowli lub ich części.

W sytuacji, gdy przysługiwałoby zwolnienie od VAT z uwagi na niewystąpienie pierwszego zasiedlenia, to nie będzie możliwe opodatkowanie dostaw wyremontowanych mieszkań, ponieważ ich nabywcami nie będą podatnicy VAT czynni, a osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT od podatku zwalnia się dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że:

- 1) w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego,
- 2) dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Zgodnie z treścią powyższego przepisu należy stwierdzić, iż jeśli nie będzie możliwe skorzystanie ze zwolnienia od VAT z uwagi na wystąpienie pierwszego zasiedlenia, to należy rozważyć zastosowanie powyższego przepisu. Pierwsza z przesłanek określona w powyższym artykule jest spełniona, ponieważ przy nabyciu mieszkań od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej nie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego. Natomiast należałoby się zastanowić, czy będzie spełniona druga przesłanka. W pierwszej kolejności należy rozważyć, czy występuje ulepszenie, tzn. czy doszło do wzrostu wartości użytkowej mieszkania. Jeśli nie, to powyższa przesłanka jest spełniona. Jeżeli natomiast ulepszenie nastąpiło, to moim zdaniem nie można powiedzieć, że prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje w warunkach, gdy mieszkania są przeznaczane do sprzedaży. Prawo do odliczenia przysługiwałoby natomiast, gdyby np. mieszkania były adaptowane na lokale użytkowe w celu ich wynajmu. Oznacza to zatem, że w sytuacji niemożności skorzystania ze zwolnienia od VAT z uwagi na wystąpienia pierwszego zasiedlenia zastosowanie będzie miał powyżej przytoczony przepis.

Okoliczność pierwszego zasiedlenia jest wielce istotna, ponieważ dostawy budynków lub ich części (lokale) – co do zasady – są zwolnione z VAT, jeśli spełniają

określone warunki. Pierwszym zasiedleniem jest oddanie do używania obiektu lub jego części po wybudowaniu. Wybudowanie jest stanem faktycznym, który powinien być odnotowany w dzienniku budowy. Zgodnie z art. 54 pr. bud.<sup>476</sup> do użytkowania obiektu budowlanego można przystąpić po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli nie zgłosi on w terminie 21 dni sprzeciwu. Jeżeli inwestor chciałby przystąpić do użytkowania obiektu przed zakończeniem budowy, musi uzyskać pozwolenie na użytkowanie w tej części.

W art. 2 pkt 14 VAT użyto sformułowania „budynków, budowli lub ich części, po ich wybudowaniu”. Jeśli przyjąć, że termin „wybudowanie” oznacza wyłącznie kompletny obiekt, to pozwolenie na częściowe użytkowanie obiektu nie jest równoznaczne z „wybudowaniem” obiektu. Jeśli zaś przyjąć, że w art. 2 pkt 14 ustawy o VAT mowa jest także o „wybudowaniu części obiektu” – to pozwolenie częściowe będzie oznaczać częściowe wybudowanie. Wydaje się jednak, że takiej konkluzji nie można uznać za właściwą. Z artykułu 55 pkt 3 pr. bud. wynika wyraźnie, że nie chodzi o częściowe zakończenie budowy, lecz o zgodę na użytkowanie obiektu przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych, tj. przed wybudowaniem całego obiektu. Co prawda pr. bud. nie definiuje pojęcia „wybudowanie”, jednak może chodzić wyłącznie o zakończenie robót budowlanych, które doprowadziły do powstania gotowego obiektu. Należy więc uznać, że zwrot „części” użyty w art. 2 pkt 14 podatku od towarów i usług dotyczy wyłącznie oddania do używania części obiektu po całkowitym jego wybudowaniu<sup>477</sup>.

Pierwszym zasiedleniem nie będzie zatem sprzedaż obiektu przed jego wybudowaniem – np. sprzedaż samych fundamentów lub sprzedaż budynku w stanie surowym otwartym. Taką sprzedaż należy zakwalifikować jako dokonaną przed pierwszym zasiedleniem.

O ulepszeniu, którego wartość stanowi co najmniej 30% wartości początkowej mowa w art. 2 pkt 14 ustawy o podatku od towarów i usług. Pojęcie ulepszenia dotyczy wyłącznie środków trwałych. Jak wynika z pisma dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu „nieruchomość zakwalifikowana jako towar nie może ulec ulepszeniu w rozumieniu przepisów o VAT, ponieważ pojęcie ulepszenia, do którego odwołuje się w art. 2 pkt 14 VATU, odsyłając do przepisów o podatku dochodowym, dotyczy ulepszenia środków trwałych, a nie towaru”<sup>478</sup>.

<sup>476</sup> Ustawa z dnia 07 lipca 2013 r. – Prawo budowlane, Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm.

<sup>477</sup> S. Brzeszczyńska, *Pierwsze zasiedlenie*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 7 s. 21 i n.

<sup>478</sup> Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 stycznia 2010 r., ILPP2/443-927/10-4/AK.

Wydatki ponoszone na rozbudowę, przebudowę, adaptację, modernizację towaru handlowego, np. nieruchomości kupionej w celu jej rozbudowy lub przebudowy i dalszej sprzedaży nie będą klasyfikowane jako ulepszenia.

W art. 2 pkt 14 ustawy o VAT mowa o ulepszeniu, jeżeli wydatki poniesione na ulepszenie, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej. Wartość początkowa to pojęcie przyjęte na potrzeby amortyzacji, jako podstawa odpisów amortyzacyjnych w danym roku podatkowym. Wartość tę ustala się:

- a) jednorazowo, w dacie wprowadzenia środka trwałego do ewidencji środków trwałych;
- b) sukcesywnie, jeśli środek trwały zostanie ulepszony lub powiększony o część składową<sup>479</sup>.

Podkreślić należy, że art. 43 ust. 1 pkt 10 ustawy o VAT stanowi implementację art. 135 ust. 1 lit. j Dyrektywy Rady 2006/112/WE<sup>480</sup>. Zgodnie z tym ostatnim przepisem państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a. Art. 12 ust. 1 lit. a Dyrektywa Rady 2006/112/WE stanowi, że państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, a w szczególności transakcji dostawa budynku lub części budynku oraz związanego z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że w odniesieniu do warunków pierwszego zasiedlenia przewidzianych w ustawie o VAT konfrontacja tych warunków z przepisami dyrektywy może prowadzić do wniosku, że drugi z nich (t.j.: oddanie w wykonaniu czynności opodatkowanych) jest niezgodny z prawem unijnym.

Na podstawie art. 12 dyrektywy 112/2006 „Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat”. Należy założyć, że Polska przyjęła to ostatnie rozwiązanie, czyli upływ okresu między „datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy”. Jedynym kryterium zwolnienia podatkowego jest zatem czas, jaki upłynął od pierwszego zasiedlenia budynku. Nie ma znaczenia to, czy dostawcy przy nabywaniu (wybudowaniu) budynku, budowli (ich części) przysługiwało prawo do od-

<sup>479</sup> S. Brzeszczyńska, *Pierwsze zasiedlenie*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 7, s. 21 i n.

<sup>480</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE. L Nr 347, poz. 1.

liczenia podatku naliczonego i jaki był jego zakres. Nawet jeśli dostawcy takie prawo przysługiwało, to dostawa jest zwolniona z podatku po upływie określonego czasu od pierwszego zasiedlenia. Podkreśla się również, że powiązanie prawa do zwolnienia od VAT dostawy nie z rozpoczęciem użytkowania, tylko z wykonaniem pierwszej czynności opodatkowanej dotyczącej nieruchomości, nie znajduje uzasadnienia systemowego (mając na uwadze rolę VAT jako podatku neutralnego dla przedsiębiorców i podatku obciążającego konsumpcję)<sup>481</sup>.

Powyższe wątpliwości wyrażane w literaturze przedmiotu, co do zgodności polskiej regulacji z przepisami unijnymi, nie mają przesądzającego znaczenia dla rozpatrywanej sprawy, ponieważ zastosowanie zwolnienia możliwe jest również na podstawie wykładni literalnej zastosowanych w sprawie przepisów ustawy o VAT. Na tle tej sprawy brak jest bowiem wątpliwości, że nieruchomość została wydana w wykonaniu czynności opodatkowanej. Wątpliwości budzi natomiast rozumienie wyrażenia „oddania do użytkowania”. Termin użytkowania nie został zdefiniowany w ustawie o VAT. Również wykładnia systemowa zewnętrzna nie pozwala na zdefiniowanie przedmiotowego wyrażenia. Instytucja użytkowania została uregulowana przepisami art. 252–270 Kodeksu cywilnego<sup>482</sup>. Nie ma żadnego uzasadnienia dla takiego wąskiego rozumienia tego pojęcia na gruncie ustawy o VAT, jak rozumiane jest ono przez przepisy Kodeksu cywilnego. Pojęcie pierwszego zasiedlenia powinno być rozumiane znacznie szerzej uznając, że warunki pierwszego zasiedlenia spełnia również oddanie w najem lub w dzierżawę, czy też sprzedaż. Te ostatnie instytucje są instytucjami stosunków obligacyjnych i w sposób zasadniczy, zwłaszcza najem i sprzedaż, różnią się od ograniczonego prawa rzeczowego, jakim jest użytkowanie. Zgodnie ze *Słownikiem Języka Polskiego*<sup>483</sup> użytkować znaczy m.in.:

- 1) korzystać z czegoś, np. z budynku, lokalu,
- 2) korzystać z czegoś w sposób racjonalny, przynoszący jak największy pożytek.

Również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w uzasadnieniu do wyroku z dnia 16 lipca 2014 r.<sup>484</sup> podkreśla, że „aby można było mówić o pierwszym zasiedleniu, musi dojść do oddania budynków, budowli lub ich części do użytkowania w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, tj. do

<sup>481</sup> S. Majerowski, D. Pokrop, *Komentarz do art. 131, art. 132, art. 133, art. 134, art. 135, art. 136, art. 137 Dyrektywy 2006/112/WE* [w:] R. Namysłowski (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Lex 2012, nr 124622; A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 43 ustawy o VAT*, [w:] *VAT. Komentarz*, Lex 2014, nr 164653.

<sup>482</sup> Kodeks Cywilny, Księga Druga „Własność i inne prawa rzeczowe”, Tytuł III – Ograniczone Prawa Rzeczowe. Zgodnie z art. 252 k.c. rzecz można obciążyć prawem do jej używania i do pobierania jej pożytków (użytkowanie).

<sup>483</sup> Słownik Języka Polskiego PWN, (<http://sjp.pwn.pl>, maj 2015).

<sup>484</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 lipca 2014 r., I SA/Gd 646/14, CBOSA.

faktycznej czynności przekazania budynku, budowli lub ich części w wykonaniu dostawy, dzierżawy, najmu, aportu lub innej czynności podlegającej opodatkowaniu. Oddanie budynku, budowli lub ich części do użytkowania w wykonaniu czynności podlegającej opodatkowaniu musi nastąpić na rzecz pierwszego nabywcy lub użytkownika”.

Podkreślić przy tym należy, że również w literaturze przedmiotu dominuje pogląd, że nie można rozumieć terminu „pierwsze zasiedlenie” w sposób potoczny. W szczególności „pierwsze zasiedlenie” nie jest równoznaczne z użytkowaniem (rozpoczęciem użytkowania) budynku czy też budowli. Budynek (budowla) może być użytkowany, nie będąc jeszcze przedmiotem czynności podlegającej opodatkowaniu. Pierwszym zasiedleniem jest dopiero wydanie do użytkowania, w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu, pierwszemu nabywcy lub użytkownikowi budynków, budowli lub ich części<sup>485</sup>.

Jeżeli zatem podatnik wybuduje obiekt lub go zmodernizuje, przy czym nakłady na ulepszenie przekroczą 30% wartości początkowej, a następnie obiekt ten (lub ulepszenie) zostanie oddany do użytkowania (wprowadzony przez podatnika do ewidencji środków trwałych), nie oznacza to, że został on zasiedlony. Podobnie o zasiedleniu w ww. znaczeniu nie może być mowy, gdy wybudowanie obiektu i oddanie do użytkowania, np. w drodze sprzedaży, nastąpiło przed wejściem w życie ustawy o podatku od towarów i usług. Oddanie do użytkowania nie nastąpiło bowiem w wykonaniu czynności podlegających opodatkowaniu. Kolejnym takim przykładem może być również dostawa budynku w ramach transakcji zbycia przedsiębiorstwa (czynności wyłączonej z opodatkowania podatkiem VAT).

Konkludując, stwierdzić należy, że z powyższych przepisów wynika, iż dostawa nieruchomości, spełniających określone w przepisach warunki, może korzystać ze zwolnienia od podatku VAT. Wykluczenie z tego zwolnienia następuje w sytuacjach, gdy dostawa będzie dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz w sytuacji, gdy od momentu pierwszego zasiedlenia nie minęły dwa lata.

Jak słusznie podkreśla Wojewódzki Sąd Administracyjny w powołanym wyroku, podkreślenia wymaga również, że art. 2 pkt 14 odnosi się zarówno do budynków i budowli oraz ich części. W ocenie sądu słowo „części” rozumieć należy szeroko, jako każdą część budynku czy też budowli, a nie tylko do nieruchomości lokalowych, tj. wyodrębnionych jako samodzielne nieruchomości lokalowe. Nie znajduje bowiem uzasadnienia twierdzenie, że lokale niebędące przedmiotem odrębnej własności są częścią składową budynku. Naturą bowiem części składowych jest to, że nie mogą być one (nawet w przyszłości) odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych, co z oczywistych względów w przypadku części przedmiotowej nieruchomości nie występuje<sup>486</sup>.

---

<sup>485</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Lex 2013, wyd. VII, pkt 39.

<sup>486</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 lipca 2014 r., I SA/Gd 646/14.

Co istotne, aby można było mówić o pierwszym zasiedleniu, oddanie do użytkowania w ramach czynności podlegających opodatkowaniu musi nastąpić w stosunku do **całej powierzchni** danego budynku, budowli lub ich części. Choć taki wymóg nie wynika wprost z przepisów, pogląd ten jest ugruntowany w interpretacjach organów podatkowych<sup>487</sup>.

W art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy, ustawodawca zwolnił natomiast od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego bądź też dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów.

Konkludując, prawidłowe zastosowanie instytucji pierwszego zasiedlenia powodowało liczne wątpliwości. Najczęściej dotyczyły one użytego przez ustawodawcę zwrotu „oddanie do użytkowania”. Przepisy nie wskazują bowiem, kiedy z taką czynnością mamy do czynienia. Do niedawna sądy administracyjne stały na stanowisku, że do pierwszego zasiedlenia dochodzi wyłącznie w drodze sprzedaży, najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze. Przełomowy w tym zakresie jest powołany wcześniej wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 października 2014 r., zgodnie z którym za pierwsze zasiedlenie można uznać także odpłatne udostępnienie.

Pomimo że wyrok dotyczył odpłatnego udostępnienia parkingu, wydaje się, że te uwagi można odnieść także do innych sytuacji, np. odpłatnego udostępnienia budynku (np. hotelowego). NSA podkreśla bowiem, że „już sama analiza przepisów ustawy o VAT, pozwala uznać, że każda forma korzystania z budynków, **budowli** lub ich części, jeżeli następuje w wykonywaniu czynności opodatkowanej, spełnia warunki pierwszego zasiedlenia, o którym mowa art. 2 pkt 14 ustawy o VAT”.

Podkreślić jednak należy, że prezentowany wyrok NSA ma charakter rewolucyjny i nie jest uwzględniany w interpretacjach wydawanych przez ministra finansów. Przykładowo w interpretacji z 16 marca 2015 r.<sup>488</sup> dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach nie zgodził się ze stanowiskiem spółki, która twierdziła, że odpłatne udostępnienie parkingu stanowi pierwsze zasiedlenie.

<sup>487</sup> Interpretacje: Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 19 listopada 2012 r., ITPP1/443-1024/12/DM, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 marca 2014 r., IBPP1/443-1129/13/LSz, Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 17 czerwca 2013 r., IPTPP1/443-314/13-4/AK i w orzecznictwie sądów administracyjnych (tak uznano m.in. w wyrokach WSA w Gdańsku z dnia 16 lipca 2014, I SA/Gd 646/14, i WSA we Wrocławiu z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Wr 1228/11).

<sup>488</sup> Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 marca 2015 r., sygn. IBPP1/443-1220/14/AW.

## 7. Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości z majątku prywatnego a VAT

Kwestia opodatkowania podatkiem od towarów i usług<sup>489</sup> sprzedaży nieruchomości budzi od dawna liczne kontrowersje. Pojawiają się na tym tle dwa zasadnicze problemy. Po pierwsze sprzedaż nieruchomości z prywatnego majątku (kiedy podmiot dokonujący takiej sprzedaży występuje w charakterze podatnika podatku od towarów i usług), po drugie zwolnienia przedmiotowe z podatku od towarów i usług (omówione w odrębnych rozważaniach).

Nie można uznać za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112<sup>490</sup>, zmienionej dyrektywą 2006/138<sup>491</sup>, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby.

Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej<sup>492</sup>.

Zdaniem Trybunału z jego orzecznictwa wynika, że czynności związane ze zwykłym wykonywaniem prawa własności nie mogą same z siebie być uznawane za prowadzenie działalności gospodarczej<sup>493</sup>. Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału „zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą”. Trybunał stwierdził, że „dużych transakcji sprzedaży można dokonywać również jako czynności osobistych”<sup>494</sup>. Działalność gospodarczą powinna cechować stałość, powtarzalność i niezależność jej wykonywania, ponieważ jest związana z profesjonalnym obrotem gospodarczym<sup>495</sup>. Przez zamiar częstotliwości prowadzenia działalności należy rozumieć chęć, wolę powtarzalnego, a nie jednorazowego wykonywania określonych czynności składających

<sup>489</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

<sup>490</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., Dz. U. UE L 3471 z dnia 11 grudnia 2006 r.

<sup>491</sup> Dyrektywa 2006/138/WE z dnia 29 grudnia 2006 r., Dz. U. L 384 z 29 grudnia 2006 r.

<sup>492</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE (TSUE) z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10, w połączonych sprawach *Jaroslav Slaby przeciwko Ministrowi Finansów*.

<sup>493</sup> Wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 *Wellcome Trust*, Rec. s. I-3013, pkt 32.

<sup>494</sup> Wyrok z dnia 20 czerwca 1996 r., w sprawie C-155/94 *Wellcome Trust*, Rec. s. I-3013, pkt 37.

<sup>495</sup> Wyrok ETS z dnia 26 września 1996 r., w sprawie C-230/94 *Renate Enkler v. Finanzamt Homburg*, Lex nr 83920.

się na istotę prowadzonej działalności<sup>496</sup>. Przesłanka częstotliwości wykonywanej działalności była również przedmiotem orzecznictwa TSUE. W jednym z wyroków<sup>497</sup> TSUE zwrócił uwagę na to, że osoba, która ma zamiar, potwierdzony obiektywnymi dowodami, prowadzenia samodzielnie działalności gospodarczej i która ponosi pierwszy wydatek inwestycyjny w tym celu, powinna zostać uznana za podatnika. Podkreślono również we wskazanym orzeczeniu, że w takim wypadku nie ma znaczenia, iż przewidywana działalność gospodarcza nie została zrealizowana.

W praktyce wiele wątpliwości powstaje w związku ze statusem podatkowym osób fizycznych, które nie prowadząc formalnie zarejestrowanej działalności gospodarczej, dokonują sprzedaży gruntów. Początkowo organy podatkowe uważały, że takie osoby zawsze są podatnikami. Poglądy te zaczęło korygować orzecznictwo sądów administracyjnych. Przyjęto bowiem, że w sytuacji, w której dany podmiot dokonuje sprzedaży towarów z majątku prywatnego, nienabytego w celu odsprzedaży, choć z dopuszczeniem takiej możliwości, nie jest podatnikiem VAT w zakresie tych czynności, choćby nawet takich transakcji było kilka lub nawet kilkanaście<sup>498</sup>. W każdym przypadku decydujące znaczenie powinien mieć zamiar nabycia przedmiotowych gruntów, które są następnie sprzedawane przez takiego nabywcę. Jeśli z okoliczności sprawy wynika, że zamiarem nabycia było późniejsze odsprzedanie gruntów<sup>499</sup>, to zasadniczo należałoby takiego sprzedawcę uznać za podatnika VAT w zakresie tych sprzedaży. Jeśli natomiast sprzedawca gruntów nabywał te grunty do majątku prywatnego – dopuszczając wprawdzie możliwość odsprzedaży, lecz nie było to jego głównym celem – to w zakresie dokonywanej sprzedaży gruntów nie powinien co do zasady być traktowany jako podatnik VAT<sup>500</sup>. Takie stanowisko podzielił NSA w wyroku z dnia 23 stycznia 2009 r.<sup>501</sup>, w którym podkreślił, że decydujące znaczenie mają zamiar i okoliczności nabycia składników majątku, w szczególności zaś to, czy nabycie dotyczyło zaspokojenia własnych (prywatnych) potrzeb podatnika, czy też miało związek z prowadzoną działalnością handlową. W orzeczeniu z dnia 30 kwietnia 2010 r.<sup>502</sup> NSA za podatnika VAT uznał osobę fizyczną, która zbyła działkę nabytą w drodze darowizny, po kilku latach ją odkupiła, a następnie w ciągu 3 miesięcy zbyła ponownie za dużo większą kwotę. Jednocześnie osoba ta do-

<sup>496</sup> A. Bartoszewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Lex 2011; wyrok z dnia 30 kwietnia 1999 r., I SA/Lu 233/98, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 6, s. 42.

<sup>497</sup> Wyrok ETS z dnia 8 czerwca 2000 r., w sprawie C-400/98 *Finanzamt Golsar v. Brigitte Breitshol*, Lex 82338.

<sup>498</sup> Wyrok NSA z dnia 29 października 2007, I FPS 3/07, Glosa 2008, nr 1, s. 136.

<sup>499</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2008, III SA/Wa 296/08, Lex 471147.

<sup>500</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 06 maja 2008 r., III SA/Wa 296/08, Lex nr 471147. – sytuacja, gdy przedmiotem sprzedaży jest majątek osobisty danej osoby (nabyty na własne potrzeby), a nie z przeznaczeniem do działalności gospodarczej.

<sup>501</sup> Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2009 r., I FSK 1629/07, Lex nr 508260.

<sup>502</sup> Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2010 r., I FSK 633/09; [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

konała podziału innej nieruchomości na 40 działek z przeznaczeniem pod zabudowę mieszkaniową i zbywała je sukcesywnie. Sąd uznał, że podatnik nie wykorzystywał nieruchomości na własne potrzeby, a nabywając ponownie nieruchomość i w krótkim czasie ją sprzedając z dużym zyskiem, musiał mieć dobre rozeznanie rynku w zakresie handlu nieruchomościami. Jest to cecha charakterystyczna dla profesjonalnego obrotu. Zamiar podatnika w konkretnych okolicznościach trudno jest jednak ustalić. Uznanie, że dana czynność jednorazowa wyczerpuje znamiona działalności gospodarczej, następuje wtedy, gdy z okoliczności, w jakich została wykonana, wynika, iż podmiotowi ją wykonującemu towarzyszyła intencja wielokrotnego powtarzania czynności w przyszłości<sup>503</sup>. Można jednak przyjąć założenie, że w takim przypadku decydujący będzie czas, jaki upłynął od nabycia do sprzedaży<sup>504</sup> czy też przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży danej nieruchomości<sup>505</sup>. Warto zauważyć, że chociaż sama częstotliwość wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług nie stanowi samoistnej podstawy do uznania danego podmiotu za podatnika tego podatku, to jednak nie można odmówić częstotliwości waloru dowodowego, który – w połączeniu z innymi okolicznościami – wskazuje zamiar<sup>506</sup>. Podkreślić w tym miejscu należy, że nie jest możliwe sformułowanie ogólnej reguły, na podstawie której da się skutecznie zakwalifikować każdy przypadek, jednoznacznie oceniając, czy dany sprzedawca działa jako podatnik, czy też nie<sup>507</sup>.

Przepisy art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług należy rozumieć w ten sposób, że warunkiem koniecznym uznania, iż dany podmiot działa w charakterze podatnika podatku od towarów jest ustalenie, że działa on jako producent, handlowiec, pozyskujący zasoby naturalne, rolnik lub jako osoba wykonująca wolny zawód. Jeśli czynność tego podmiotu wykonana została poza zakresem działań producenta, handlowca, usługodawcy, pozyskującego zasoby naturalne, rolnika czy wykonującego wolny zawód, to z tytułu wykonania takiej czynności nie może być on uznany za podatnika VAT bez względu na to, czy czynność tę wykonał jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, czy też wielokrotnie<sup>508</sup>.

Podkreślenia wymaga, że obecnie orzecznictwo sądowe jest w tej kwestii jednolite. W licznych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych stwierdzono, że przyjęcie, iż dana osoba fizyczna sprzedając przeznaczone pod zabudowę grunty działa w charakterze podatnika VAT jako handlowiec,

<sup>503</sup> G. Kaptur, *Zbycie nieruchomości...*, s. 22.

<sup>504</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 czerwca 2009 r., I SA/Wr 97/09, Lex nr 563439. Kilkuletnia przerwa wskazuje na brak zamiaru dokonywania czynności sprzedaży w sposób częstotliwy.

<sup>505</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 stycznia 2009 r., III SA/GI 1429/08, Lex nr 506687.

<sup>506</sup> E. Borus, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012, s. 98 i n.

<sup>507</sup> A. Axelrod, C. J. Berger, Q. Johnstone, *Land transfer and finance. Cases and materials*, Boston 1978, s. 51.

<sup>508</sup> Wyrok składu siedmiu sędziów NSA z dnia 29 października 2007 r., I FPS 3/07.

wymaga ustalenia, że jej aktywność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), czyli stałą (charakteryzującą się powtarzalnością czynności i chęcią ich kontynuacji), a w konsekwencji zorganizowaną. Istotne jest, że samo nabycie gruntów musi nastąpić w celach handlowych, nie zaś w innych celach<sup>509</sup>. Również stanowisko doktryny zgodne jest z poglądami wyrażanymi przez sądy administracyjne. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że jeżeli sprzedawca gruntów nabywał grunty do majątku prywatnego, dopuszczając wprawdzie możliwość odprzedaży, lecz nie było to jego głównym celem, to wówczas, co do zasady, w zakresie dokonywanej ich sprzedaży nie powinien być traktowany jako podatnik VAT. Oceniając zamiar towarzyszący nabyciu, należy zwrócić uwagę na okoliczności towarzyszące nabyciu oraz na czas dzielący nabycie i zbycie, a także okoliczności sprzedaży i przeznaczenie środków uzyskanych ze sprzedaży, czyli czy konsekwentnie pozostają one w majątku prywatnym, czy też są używane w działalności gospodarczej<sup>510</sup>. Sama wyprzedaż majątku, bez względu na to, czy dokonana jednorazowo, czy też w częściach nie ma charakteru powtarzalnego. Dlatego sprzedaż majątku własnego nie jest nigdy i w żadnych okolicznościach działaniem tworzącym przesłanki wskazujące na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Nie jest częstotliwością, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, zawarcie nawet kilkunastu transakcji sprzedaży w odniesieniu do majątku własnego podatnika<sup>511</sup>.

Specyficznym rodzajem działalności jest działalność rolnicza. Została ona ściśle zdefiniowana w art. 2 pkt 15 ustawy o podatku od towarów i usług, co jest związane z wprowadzeniem specjalnych zasad opodatkowania rolników ryczałtowych (art. 115 i n. tej ustawy). Zgodnie zatem z art. 2 pkt 15 działalnością rolniczą jest tylko produkcja roślinna i zwierzęca oraz świadczenie usług rolniczych. Z całą pewnością definicja ta nie obejmuje sprzedaży działek, zatem sprzedaży tej nie można uznać za czynność, która jest działalnością rolnika (podatnika VAT), o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy.

Niewątpliwie należy przychylić się do stanowiska wyrażonego w wymienionym wyroku składu siedmiu sędziów poglądem, że nielogiczne byłoby, aby ustawodawca, decydując się na przyjęcie opcji określonej w art. 25 VI dyrektywy<sup>512</sup>, przewidującej maksymalne uproszczenia w odniesieniu do rolników ryczałtowych (brak obowiązku rejestracji, wystawiania faktur, prowadzenia ewidencji, składania deklaracji), objął jednak te podmioty wszystkimi obowiązkami podatnika w sytuacji sprzedaży przez nie, nie

<sup>509</sup> Wyroki NSA w sprawach I FSK 1629/07, I FSK 1059/07, I FSK 253/08, I FSK 778/07; wyroki WSA w sprawach: I SA/Wr 98-99/09, I SA/Gd 881/08, I SA/SZ 684/08, III SA/GL 1334/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, maj 2015.

<sup>510</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT, Komentarz*, Lex 2009, wyd. 3.

<sup>511</sup> T. Michalik, *Glosa do wyroku WSA z dnia 20 października 2006 r., I SA/Wr 830/06*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, Nr 2, poz. 62.

<sup>512</sup> Obecnie w art. 295–305 Dyrektywy Rady 06/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

tylko gruntów, ale i maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów nabytych w celu prowadzenia działalności rolniczej. Wobec powyższego zbędne jest prowadzenie ustaleń co do tego, czy grunty rolne, wydzielone następnie z gospodarstwa rolnego w celu ich sprzedaży jako działek budowlanych, stanowiły majątek osobisty (prywatny) rolnika. Tym bardziej, że w sytuacji, w której gospodarstwo rolne, w tym wchodzące w jego skład grunty, służą – co jest regułą – nie tylko dostawom produktów rolnych i zwierzęcych, ale również zaspokajaniu osobistych potrzeb rolnika i jego rodziny, nie jest praktycznie możliwe ustalenie zakresu, w jakim gospodarstwo służy tym dwóm celom. Oczywiście uznanie, że sprzedaż działek nie jest działalnością rolniczą, nie wyklucza uznania tej sprzedaży za inny rodzaj działalności gospodarczej wymienionej w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, czyli za działalność handlową, gdyż osoba będąca rolnikiem – prócz działalności rolniczej – może jednocześnie wykonywać inną działalność gospodarczą, w tym i działalność handlowca. Jednakże przyjęcie, że dana osoba, sprzedając działki, działa w charakterze podatnika wykonującego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec), jak wyżej wykazano, wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową. Nabycie sprzedawanych gruntów musi nastąpić w celach wykonywania tej działalności, czyli handlowych, a nie w innych celach. Zamiar częstotliwego wykonywania czynności powinien być w zasadzie ujawniony już w momencie nabycia towaru.

Konkludując, w celu oceny, czy sprzedaż przez osobę fizyczną działek budowlanych jest opodatkowaną działalnością gospodarczą, w ramach której sprzedawca działa w charakterze podatnika, należy kierować się kilkoma zasadniczymi kryteriami. Po pierwsze, stwierdzenie, czy dany podmiot w odniesieniu do konkretnej czynności działa jako podatnik podatku od towarów i usług, wymaga oceny każdorazowo odnoszącej się do okoliczności faktycznych danej sprawy; nie jest natomiast możliwe przyjęcie z góry konkretnych założeń, modelowego rozwiązania, mającego zastosowanie w każdym wypadku. Po drugie, wykonanie danej czynności (sprzedaży działki budowlanej lub przeznaczonej pod zabudowę) jednorazowo, jednakże w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania jej w sposób częstotliwy, nie przesądza, że automatycznie z tego tylko powodu dany podmiot zostaje uznany za podatnika podatku od towarów i usług; konieczne jest ustalenie, że w odniesieniu do tej czynności występował on w charakterze podatnika. Po trzecie, sprzedaż działek budowlanych przez osobę fizyczną, działającą w charakterze podatnika prowadzącego handlową działalność gospodarczą (jako handlowiec), wymaga ustalenia, że jej działalność w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), czyli stałą (powtarzalność czynności i zamiar ich kontynuacji), a w konsekwencji zorganizowaną. Ponadto nabycie sprzedawanych gruntów powinno nastąpić w celach wykonywania tej działalności, czyli handlowych, a nie w innych celach.

Należy przez to rozumieć zakup towarów w celu ich odsprzedaży, wskazujący na zamiar kontynuacji tej działalności. Jeżeli zatem sprzedane działki zostały wydzielone z gruntu stanowiącego majątek osobisty sprzedawcy, który nie został nabyty w celu prowadzenia działalności gospodarczej, sprzedawca nie może być uznany za handlowca w rozumieniu art. 15 ust. 2 omawianej ustawy. Podkreślić jednak trzeba, że nie zawsze nabycie gruntu w celu dalszej jego odsprzedaży należy kwalifikować jako działalność gospodarczą w momencie jego sprzedaży. Taka kwalifikacja będzie bowiem możliwa tylko wówczas, gdy działalność sprzedającego w tym zakresie przybiera formę zawodową (profesjonalną), a w konsekwencji zorganizowaną<sup>513</sup>.

W doktrynie stawiane są wnioski *de lege ferenda*, że w kolejnych orzeczeniach sądy administracyjne powinny złagodzić swoje stanowisko, wymagając bardziej profesjonalnego (zorganizowanego) charakteru działalności prowadzonej przez podmiot zbywający grunt<sup>514</sup>. Wydaje się jednak, że takie złagodzenie stanowiska mogłoby prowadzić do łamania zasady powszechności podatku od towarów i usług i byłoby sprzeczne z ideą tego podatku. Pewne jest natomiast, że przyjęcie zobiektywizowanych kryteriów opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży działek (z majątku prywatnego podatnika) wydaje się niemożliwe. Zaprezentowane rozwiązania mają powinny mieć charakter przykładowy i stanowią jedynie propozycję rozwiązywania rozpatrywanego problemu. Skomplikowany charakter podatku od towarów i usług nakazuje jednak każdy przypadek badać odrębnie, opierając się na stanie faktycznym.

## 8. VAT czy PCC przy sprzedaży nieruchomości

Konsekwencje podatkowe sprzedaży nieruchomości ustawodawca przewidział na gruncie nie tylko podatku od towarów i usług, ale również na gruncie konkurencyjnego podatku obrotowego od czynności cywilnoprawnych<sup>515</sup>.

Zasadą jest opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych określonych czynności (m.in. sprzedaży, zamiany) dokonywanych poza profesjonalnym obrotem gospodarczym, tj. przez osoby nieprowadzące działalności gospodarczej (bądź na potrzeby konkretnej transakcji niewystępującej w ramach działalności gospodarczej, np. sprzedaż własności prywatnej, a nie firmowej). Natomiast czynności wykonywane przez

<sup>513</sup> Wyroki NSA: z dnia 24 kwietnia 2007 r., I FSK 603/06; z dnia 28 marca 2008 r., I FSK 475/07 oraz z dnia 23 stycznia 2009 r., I FSK 1629/07; G. Kaptur, *Sprzedaż działek budowlanych – pojęcie podatnika w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Nieruchomości” 2012, nr 5, s. 3 i n.

<sup>514</sup> G. Kaptur, *op. cit.*, s. 3 i n.

<sup>515</sup> Szerzej na temat podatku od czynności cywilnoprawnych zob. np. W. Miemiec, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] *Prawo podatkowe*, pod red. H. Dzwonkowskiego, oprac. A. Buczek [et al.], wyd. 2, [uaktualnione], Warszawa 2012, s. 262–268.

podmioty gospodarcze są co do zasady przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług – jako czynność opodatkowana lub zwolniona z tego podatku – a w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zasady te wynikają z art. 2 pkt 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>516</sup>, który **wyłącza z zakresu opodatkowania tym podatkiem czynności cywilnoprawne** (inne niż umowa spółki i jej zmiany), **jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:**

- a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług;
- b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z wyjątkiem umów sprzedaży i zamiany, których przedmiotem jest nieruchomość lub jej część albo prawo użytkowania wieczystego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub prawo do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym lub udział w tych prawach.

Generalnie można przyjąć, że jeżeli dana czynność obrotu prawnego ma charakter zawodowy, to podlega przepisom ustawy o VAT, gdy natomiast nie ma tego charakteru, podlega przepisom ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Odmienne opodatkowanie obrotu gospodarczego i prywatnego stanowi z zasady kryterium rozłączne opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem od czynności cywilnoprawnych<sup>517</sup>.

Jeżeli osoba fizyczna w celu dokonania sprzedaży gruntu podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>518</sup>, to należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika od wartości dodanej. Zwyczajne nabycie lub sprzedaż rzeczy nie stanowi wykorzystywania w sposób ciągły majątku rzeczowego w celu uzyskania z tego tytułu dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>519</sup>, jako że jedynym przychodem z takich transakcji może być ewentualny zysk ze sprzedaży tej rzeczy. O tym, że dokonujący sprzedaży gruntu budowlanego działał w charakterze podatnika prowadzącego

<sup>516</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. z 2000 r. Nr 86, poz. 959 ze zm.

<sup>517</sup> Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 grudnia 2008 r., I PPB2/436-377/08-2/MZ; Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 grudnia 2008 I PPB2/436-364/08-2/MZ; E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 maja 1995 r., III SA 1125/94*, „Glosa” 1996, nr 4, s. 6.

<sup>518</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L z 2006 r., Nr 347, s. 1.

<sup>519</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

działalność gospodarczą, a nie w ramach zarządu majątkiem prywatnym, wykonując prawo własności, decyduje stopień jego aktywności w zakresie obrotu nieruchomościami, który wskazuje, że angażuje on środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców<sup>520</sup>.

Argument, że podmiot dokonujący sprzedaży (dostawy) majątku prywatnego nie może być traktowany w odniesieniu do takiej sprzedaży jako podatnik podatku od towarów i usług, doznaje dodatkowego wzmocnienia, gdy uwzględnić wnioski płynące z analizy przepisu art. 2 pkt 1 dyrektywy 2006/112<sup>521</sup>. Przepis ten określając zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej stanowi, że opodatkowaniu podlega dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju „przez podatnika, który jako taki występuje”. Artykuł 2 pkt 1 dyrektywy 2006/112 wyraźnie więc wskazuje, że czynność opodatkowana w postaci dostawy towaru lub świadczenia usług zachodzi wówczas, gdy w odniesieniu do tej właśnie czynności dany podmiot występuje w charakterze podatnika VAT, a więc podmiotu prowadzącego w określonym zakresie działalność gospodarczą.

Wyraźnie podkreślił to TSUE w orzeczeniu w sprawie C-291/92<sup>522</sup>, stwierdzając, że nawet jeśli podatnik w rozumieniu dyrektywy sprzedaje majątek, którego część przeznaczył na cele inne niż związane z prowadzoną działalnością (usługową) i którą to część zarezerwował na cele prywatne, w odniesieniu do sprzedaży tej części nie występuje on jako podatnik, a transakcja taka nie podlega opodatkowaniu.

W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził, że w przypadku wyodrębnienia części nieruchomości do celów prywatnych rozróżnienie między częścią przeznaczoną na potrzeby działalności gospodarczej podatnika i częścią używaną do celów prywatnych musi opierać się na proporcji między wykorzystywaniem do celów prywatnych i do celów działalności gospodarczej w roku nabycia, nie zaś na kryterium podziału fizycznego.

W uzasadnieniu omawianego wyroku wskazano, że w dyrektywie brak jest przepisu uniemożliwiającego podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą wyłączenie z systemu podatku od towarów i usług części majątku przeznaczonego do celów prywatnych i że decyzja w tym zakresie jest suwerenną decyzją samego podatnika.

Oznacza to, że w ocenie TSUE brak opodatkowania sprzedaży majątku własnego podatnika nie zakłóca zasady powszechności i neutralności podatku VAT ani też nie powoduje zakłóceń w zakresie konkurencji.

<sup>520</sup> Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., I FSK 1658/11.

<sup>521</sup> Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE z dnia 11 grudnia 2006 r., L 347/1.

<sup>522</sup> Wyrok TSUE w sprawie C-291/92 *pomiędzy Finanzamt Ülzen a Dieter Armbricht*.

Ustawa o podatku od towarów i usług, określając w art. 5 ust. 1 pkt 1, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, nie zawiera zapisu identycznego jak zastosowany w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112, co przesądza, że brak ten niewątpliwie usuwany być musi w drodze prowsólnotowej wykładni ustawy krajowej.

W świetle powyższego uprawniona jest teza, że przepisy art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT powinny być rozumiane w ten sposób, że warunkiem *sine qua non* uznania, że dany podmiot działa w charakterze podatnika podatku od towarów i usług jest ustalenie, że działał on jako producent, handlowiec, usługodawca, pozyskujący zasoby naturalne, rolnik lub jako osoba wykonująca wolny zawód. Ani więc formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości nie mogą przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez każdorazowego ustalenia, że w odniesieniu do tej konkretnej czynności podmiot ten występował w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Zasadniczo obowiązek podatkowy z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej też jako PCC) spoczywa na nabywcy nieruchomości (jako na podatniku z tytułu PCC przy umowie sprzedaży). Natomiast w przypadku umowy zamiany obowiązek zapłaty PCC ciąży solidarnie na obu stronach czynności.

W istocie jednak to notariusz jako płatnik jest zobowiązany do pobrania PCC i on ponosi ewentualne konsekwencje z tytułu niepobrania tego podatku względem organów podatkowych (może oczywiście dochodzić swoich roszczeń od podatnika na drodze cywilnoprawnej, jeśli w akcie notarialnym zawarte zostały odpowiednie zapisy). Zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych **notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego**. Co więcej, art. 10 ust. 3 podatku od czynności cywilnoprawnych stanowi, że płatnicy obowiązani są uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnych od uprzedniego zapłacenia podatku. Na obowiązki notariusza jako płatnika wskazuje również art. 7 § 1 ustawy z 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie<sup>523</sup>, w myśl którego notariusz jako płatnik na podstawie odrębnych przepisów pobiera podatki<sup>524</sup>.

Jeżeli przedmiotem umowy sprzedaży jest nieruchomość, w tym budynku jako jej części składowe bądź nieruchomości budynkowe (lokalowe), które są zwolnione od podatku od towarów i usług, to wartość całej nieruchomości, w tym również budynków, stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych<sup>525</sup>.

<sup>523</sup> Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, Dz. U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369 ze zm.

<sup>524</sup> J. Fornalik, *VAT czy PCC przy dostawie nieruchomości. Część I*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 5, s. 17 i n.

<sup>525</sup> Z. Ofiarski, *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009.

Na podstawie art. 9 pkt 3 ustawy o PCC zwolniono z opodatkowania omawianym podatkiem sprzedaż nieruchomości, prawa użytkowania wieczystego, własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przepisów prawa spółdzielczego: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym. Zwolnienie to znajduje zastosowanie tylko wtedy, gdy nabywcą jest były właściciel (wieczysty użytkownik):

- a) nieruchomości wyłączonej, któremu przyznano odszkodowanie, a nie przyznano nieruchomości zamiennej;
- b) nieruchomości sprzedanej na cele publiczne określone w przepisach o gospodarce nieruchomościami, który w razie wyłączenia spełniałby warunki do przyznania nieruchomości zamiennej;
- c) nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego, wykupionych na podstawie przepisów o ochronie i kształtowaniu środowiska. Należy podkreślić, że dla omawianego zwolnienia nie ma znaczenia status zbywcy takich nieruchomości lub praw.

Występujące w praktyce wątpliwości w zakresie uznania za podatnika VAT osoby fizycznej sprzedającej nieruchomość gruntową i restrykcyjne podejście fiskusa doprowadziły do licznych sporów, które znalazły rozstrzygnięcie w postępowaniach przed sądami administracyjnymi.

Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma wyrok NSA wydany w rozszerzonym składzie siedmiu sędziów z dnia 29 października 2007 r.<sup>526</sup>, który wyznaczył linię orzecznictwa w tego typu sprawach<sup>527</sup> (inne podobne wyroki NSA: z 26 czerwca 2008 r., I FSK 778/07; z 27 czerwca 2008 r., I FSK 253/08; z 18 grudnia 2008 r., I FSK 1584/07).

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że jeżeli dana czynność wykonana została poza zakresem działań producenta, handlowca, usługodawcy, pozyskującego zasoby naturalne, rolnika czy wykonującego wolny zawód, to w świetle art. 4 ust. 1 i 2 VI Dyrektywy z tytułu wykonania takiej czynności dany podmiot nie może być uznany za podatnika VAT i to bez względu na to, czy czynność tę wykonał jednorazowo, ale w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy, czy też wielokrotnie.

Taka zaś właśnie sytuacja występuje w przypadku sprzedaży przez daną osobę jej majątku prywatnego. Majątek taki nabywany bowiem był na własne potrzeby danej osoby, a nie z przeznaczeniem do działalności handlowej, a zatem jego sprzedaż zarówno w całości, jak i w częściach, jednemu lub wielu nabywcom, z zyskiem lub bez, nie może być uznana za działalność handlową ze skutkiem w postaci uznania tej osoby za podatnika VAT.

<sup>526</sup> Wyrok NSA z dnia 29 października 2007 r., I FPS 3/07), CBOSA.

<sup>527</sup> Podobne wyroki NSA: z dnia 26 czerwca 2008 r., I FSK 778/07; z dnia 27 czerwca 2008 r., I FSK 253/08; z dnia 18 grudnia 2008 r., I FSK 1584/07, dostępne w CBOSA.

Podkreślić przy tym należy, że zwłaszcza w przypadku działalności gospodarczej w zakresie handlu zamiar częstotliwego wykonywania czynności ujawniony być musi już w momencie nabycia towaru, a nie w momencie jego sprzedaży. Nie można bowiem pominąć, że pod pojęciem „handel” należy rozumieć dokonywanie w sposób zorganizowany zakupów towarów w celu ich odsprzedaży. Więcej nawet, z orzecznictwa ETS wynika, że sam zamiar prowadzenia działalności gospodarczej, potwierdzony obiektywnymi dowodami, przesądza o potrzebie traktowania danego podmiotu jako podatnika VAT nawet wtedy, gdy organ skarbowy wie, że przewidywana działalność gospodarcza, która miała prowadzić do transakcji opodatkowanych, nie zostanie zrealizowana (zob. orzeczenie w sprawie C-400/98 pomiędzy *Finanzamt Goslar a Brigitte Breitsohl*). Brak takiego zamiaru wyklucza natomiast możliwość uznania danego podmiotu za podatnika VAT.



## Zakończenie

Realizując cel pracy, przedstawiono aktualne dylematy związane z opodatkowaniem nieruchomości, a stanowiące jednocześnie przedmiot licznych rozstrzygnięć sądów administracyjnych. W przypadku opodatkowania nieruchomości zarówno w sytuacji ich posiadania/własności, jak i nabywania własności niezwykle istotna jest nie tylko ogólna wiedza podatkowa, ale również znajomość specyfiki pojawiających się problemów podatkowych. Z tego też względu regulacje prawne dotyczące opodatkowania nieruchomości powinny cechować się przejrzystością, jasnością i stabilnością. Tymczasem ciągłe zmiany przepisów podatkowych oraz bardzo często brak jednoznacznej interpretacji wielu przepisów prawnych w praktyce powoduje, że tematyka opodatkowania nieruchomości nabiera tym bardziej istotnego znaczenia. Niejednolite podejście do stosowania określonych przepisów podatkowo pranych stanowi, jak wykazano w pracy, spore wyzwanie dla doktryny prawa.

Zasadniczym, dostrzeżonym w pracy mankamentem dotyczącym regulacji prawnej opodatkowania nieruchomości jest ich niestabilność i przesadnie dynamiczna zmienność (która sama w sobie, mając na względzie rozwój technologii i coraz większą złożoność stosunków społecznych, nie jest niczym nadzwyczajnym). Powoduje to z całą pewnością osłabienie zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada pewności prawa podatkowego jako jedna z naczelných zasad wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa stanowi fundament konstytucyjnych zasad systemu prawa Rzeczypospolitej Polskiej i powinna być uwzględniana zarówno na etapie tworzenia prawa, jak i jego stosowania. Dokonując wykładni prawa podatkowego zarówno organy podatkowe, jak i sądy administracyjne powinny kierować się tą zasadą. Pewność odnośnie reguł opodatkowania zapobiega dowolności w działaniu organów podatkowych i stanowi dla podatnika gwarancję ochrony jego interesów. Pewność prawa, która daje praktycznie wystarczającą możliwość przewidywania reakcji organów orzekających, sądów lub organów administracji, stanowi główną wartość prawa w jego obecnym rozumieniu. Jednakże pewność prawa, która jest doniosłą wartością i która powinna być uwzględniana w praktyce interpretowania przepisów prawa podatkowego przez administrację podatkową i sądy administracyjne, nie jest uwzględniana na zadowalającym poziomie zarówno pod względem swojej skali, jak i przyjmowanych postaci.

Tempo oraz dynamika wprowadzanych zmian, a także związana z tym trudność utrzymania wysokiego poziomu legislacyjnego nie pozwalają często na osiągnięcie celów, jakie leżą u podstaw wprowadzanych zmian dotyczących opodatkowania nieruchomości. Należy mieć jednak nadzieję, że regulacje dotyczące opodatkowania nierucho-

mości w perspektywie kolejnych zmian staną się czytelniejsze i mniej skomplikowane, a przez to bardziej pewne dla podatnika. Tymczasem aktualność zachowuje z całą stanowczością wypowiedź przypisywana Albertowi Einsteinowi: „Do podatków nie wystarczy umysł matematyka, tutaj potrzebny jest filozof”.

# Bibliografia

## I. Literatura

- Antonów D., *Wpływ dyrektyw na wykładnię prawa podatkowego dokonywaną przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 5
- Antonów D., *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Aromiński K., *Pojęcie „sieci technicznej” jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Nieruchomości” 2012, nr 9
- Aromiński K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości stacji narciarskiej*, „Nieruchomości” 2013, nr 1
- Aromiński K., *Ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych*, „Nieruchomości” 2013, nr 4
- Aromiński K., *Zasady zwolnienia altany z opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Nieruchomości” 2011, nr 8
- Axelrod A., Berger C.J., Johnstone Q., *Land transfer and finance. Cases and materials*, Boston 1978
- Babiarz S. [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Lex 2014, nr 164653
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Lex 2009, wyd. 3
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Lex 2013, wyd. VII.
- Bartoszewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Lex 2011
- Biskupski M., Dzwonkowski H., *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru zobowiązania w podatku od nieruchomości. Przyczynek do problematyki formalnej teorii dowodów w prawie podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10
- Borodo A., *Glosa do wyroku z dnia 4 marca 1998 r., I SA/Gd 1476/96*, OSP 1999, z. 2, poz. 24
- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010
- Borszowski P., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Warszawa 2011
- Borszowski P., Małecka A., *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 28 marca 2011 r., I SA/Wr 125/II*, „Gdańskie Studia Prawnicze Przegląd Orzecznictwa” 2011, nr 4
- Borszowski P., *Glosa do wyroku NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., II FSK 1954/10*, „Samorząd Terytorialny” 2012, nr 12
- Borszowski P., *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 października 2011 r., II FSK 733/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3
- Borszowski P., *Glosa do wyroku NSA z dnia 14 sierpnia 2012 r., II FSK 2444/10*, OSP 2013, nr 9
- Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Glosa do wyroku NSA z 22 stycznia 2014 r., II FSK 130/12*, „Finanse Komunalne” 2015, nr 6
- Borus E., *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012

- Brzeszczyńska S., *Pierwsze zasiedlenie*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 7
- Brzeszczyńska S., *Ulga mieszkaniowa w orzecznictwie*, „Nieruchomości” 2003, nr 12
- Brzeziński T. [et al.], *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Gdańsk 2009
- Brzeziński T., Morawski T., *Gmina jako podatnik podatku od nieruchomości – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10
- Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/09*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 3
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 lipca 2002 r., III SA 3526/2001*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 1
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Relacje terminologiczne ustawy podatkowej i „niepodatkowej”. Kазus zwolnienia z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5
- Brzeziński B., Morawski W., *Kable telekomunikacyjne znajdujące się w kanalizacji kablowej a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2008, Nr 10
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008
- Dowgier R. i Pahl B., *Opodatkowanie gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako Ws*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 4
- Dowgier R., *Czy gmina jest podatnikiem podatku od nieruchomości?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 2012, nr 12
- Dowgier R. [et al.], *Podatki i opłaty lokalne. 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012
- Dowgier R. [et al.], *Leksykon podatków i opłat lokalnych*, Warszawa 2010
- Dowgier R., *Glosa do wyroku NSA z dnia 5 sierpnia 2011 r., II FSK 434/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2
- Dowgier R., *Glosa do wyroku WSA w Łodzi z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 987/09*, „Przegląd Podatkowy” 2011 nr 5
- Dowgier R., Popławski M., *Opodatkowanie gruntów pod wodami*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 9
- Dowgier R., *Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 12
- Dubisz S. (red.), *Uniwersalny Słownik Języka Polskiego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, tom 4
- Dudar G., *Glosa do wyroku WSA w Łodzi z dnia 12 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Łd 1011/09*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 7
- Dybowski T. (red.), *System Prawa Prywatnego*, t. 3, Warszawa 2007
- Etel L., *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11
- Etel L., *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6

- Etel L., *Glosa do wyroku NSA z dnia 30 czerwca 1995 r., SA/Ld 2216/94. „Kondygnacja” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, „Glosa” 2001, z. 3
- Etel L., *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 2013
- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości – problemy praktyczne*, Białystok 2001
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005
- Etel L., *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, Komentarz*, Warszawa 2009
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, Komentarz*, Warszawa 2012
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, Komentarz*, Warszawa 2013
- Etel L., *W glosie do uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r., W 20/95, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5*
- Etel L., Popławski M., *Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 9
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz 2000 r., Komentarz do art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Warszawa 2013
- Etel L., Presnarowicz S., *Komentarz do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Lex/ el. 2003
- Etel L., *Komentarz do art. 1(a) ustawy o podatku od nieruchomości*, Lex 2013
- Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 1998
- Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012
- Ficner A., *Podatek od wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej*, „Gazeta Podatkowa” nr 77 (1014) z dnia 26.09.2013 r.
- Filipiak T.A., Dadańska K.A., Kidyba A. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II, Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 2015
- Fornalik J., *VAT czy PCC przy dostawie nieruchomości. Część I*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 5
- Gaczyński P., *Zwolnienie z opodatkowania VAT dostawy gruntów niezabudowanych*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 1
- Gola A., *Współwłasność*, Warszawa 1987
- Goliat R., *Zasady opodatkowania zasiedzenia nieruchomości*, „Nieruchomości” 2004, nr 2
- Gniewek E. (red.), *Kodeks Cywilny. Komentarz*, Warszawa 2013
- Guzek L., *Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn*, „Nieruchomości” 2003, nr 9
- Ignatowicz J., *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 1972
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1994
- Kaptur G., *Sprzedaż działek budowlanych – pojęcie podatnika w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Nieruchomości” 2012, nr 5

- Kapture G., *VAT – zbycie nieruchomości wraz z obiektami przeznaczonymi do rozbiórki*, „Nieruchomości” 2013, nr 8
- Kapture G., *VAT – zwolnienie dostawy terenu niezabudowanego a specustawy*, „Nieruchomości” 2014, nr 5
- Kapture G., *Zbycie nieruchomości – podatnicy podatku VAT*, „Nieruchomości” 2005, nr 9
- Kapture G., *Zbycie udziału we współwłasności nieruchomości a podatek VAT*, „Nieruchomości” 2007, nr 3
- Karnacka-Kawczyńska A., Kawczyński J., *Współwłasność jako szczególna forma własności. Problematyka i wzory pism procesowych*, Warszawa 2004
- Kidyba A. [et al.], *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III Zobowiązania – część ogólna*, Lex 2010
- Koperkiewicz-Mordel K., Nykiel W., Chrościelewski W., *Polskie prawo podatkowe*, Białystok 2013
- Kosikowski C. [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006
- Krok W., *Budowle w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010
- Kurek D., *Ustawa o własności lokali. Komentarz*, [w:] D. Okolski (red.), *Prawo budowlane i nieruchomości*, Warszawa 2013
- Kucharski M., *Dzierżawa a prawo do ulgi*, „Rzeczpospolita” z 17 kwietnia 2013 r., „Podatki i rachunkowość”, D4
- Litwińczuk H., *Podatki majątkowe*, [w:] M. Weralski, *System instytucji prawnofinansowych PRL*, Warszawa 1985
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Philomath, Warszawa 2000
- Małecki P., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. VI, Warszawa 2015
- Martini J. (red.), *Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz*, Warszawa. 2009
- Mastalski R., *Prawo podatkowe I, część ogólna*, Warszawa 1998
- Mastalski R., *Prawo podatkowe, część szczegółowa*, Warszawa 1996
- Mastalski R., Fojcik-Mastalska E., *Prawo finansowe*, Warszawa 2013
- Michalik T., *Glosa do wyroku WSA z dnia 20 października 2006 r., I SA/Wr 830/06*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, Nr 2
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2008
- Miemiec W., *Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2003, nr 2
- Miemiec W., *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), A. Buczek [et al.] (oprac.), *Prawo podatkowe*, wyd. 2 [uaktualnione], Warszawa 2012
- Miemiec W., *Stosowanie prawa podatkowego przez gminne organy podatkowe: wybrane zagadnienia*, [w:] N. V. Sil’chenko (red.), *Problemy pravotvorčestva i pravoprimerenienâ v gosudarstvah Central’noj i Vostočnoj Evropy: sbornik naučnyh statej*, Ckoperspektiva, Minsk 2012
- Mirek I., *Czy drut telefoniczny jest budowlą (obiektem budowlanym) na gruncie podatku od nieruchomości*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2005, nr 72

- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010
- Morawski W., Banasik P., *Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13.09.2011 r., P 33/09 a orzecznictwo sądów administracyjnych*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 1
- Morawski W. [et al.], *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013
- Namysłowski R. (red.), *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz*, Lex 2012, nr 124622
- Ofiarski Z., *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009
- Osajda K., *Kodeks Cywilny. Komentarz*, Warszawa 2012
- Pahl B., *Glosa do wyroku NSA z 7 stycznia 2010 r. (II FSK 1228/08)*, System Informacji Prawnej LEX (wydawnictwa elektroniczne) 2010
- Pahl B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 sierpnia 2010 r., II FSK 450/09*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 11
- Pahl B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 5 czerwca 2014 r., II FSK 1581/12*, LEX/el 2014
- Pahl B., *Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., I Sa/Gd 348/04*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 5
- Pahl B., *Glosa do wyroku WSA w Poznaniu z dnia 9 stycznia 2013 r., sygn. akt III SA/Po 887/12*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 11
- Pahl B., *Opodatkowanie gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 7–8
- Pahl B., *Wybrane problemy ze stosowaniem zwolnień w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 9
- Pawlak B., *Nabycie przez zasiedzenie własności nieruchomości oddanej w użytkowanie wieczyste*, „Przegląd Sądowy” 2013, nr 9
- Piasecki K., *Kodeks cywilny. Księga Pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003
- Pietrzak A., *Gmina jako podatnik podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 8
- Plucińska-Filipowicz A., *Prawo budowlane. Komentarz*, Warszawa 2014
- Podręczny Słownik Języka Polskiego*, pod red. E. Sobol, PWN, Warszawa 1999
- Popławski M., *Odrębna własność lokali a opodatkowanie nieruchomości wspólnych*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 11
- Radzikowski K., *Glosa do wyroku NSA z dnia 16 lutego 2006 r., II FSK 301/05*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 12
- Radzikowski K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 6 stycznia 2009 r., I SA/Sz 374/08*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 3
- Radzikowski K., *Zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów i budynków wpisanych do rejestru zabytków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 2

- Ramirez-Wółkiewicz D., *Zwolnienie dochodu ze sprzedaży nieruchomości – nowy spór między podatnikami a organami podatkowymi*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 2
- Rogała E., *Działki z budynkami przeznaczonymi do rozbiórki są zwolnione od VAT*, „Gospodarka i Finanse” 2009, nr 5
- Rogalski M., *Prawo telekomunikacyjne. Komentarz*, Kraków 2010
- Rudnicki S., *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe*, Warszawa 1996
- Siennicki T., *Zwolnienie od VAT dostawy budynków, budowli i ich części – kontrowersje na tle obowiązującego stanu prawnego*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 11
- Stańko M., *Zasiedzenie nieruchomości przez gminę i inne komunalne osoby prawne*, „Rejent” 1994, nr 6
- Stec D., *Zasiedzenie nieruchomości w kontekście ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Nieruchomości” 2006, nr 7
- Stelmachowski A., [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 3, Warszawa, 2007
- Stęchły Z., *Niektóre problemy międzyczasowe w zakresie prawa rzeczowego i spadkowego wynikające ze zmiany Kodeksu cywilnego*, „Palestra” 1991, nr 11–12
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, tom I, Warszawa 1978
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, T. II, Warszawa 1984
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, T. III, wyd. PWN, Warszawa. 1984
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 1992
- Szymczak M. (red.), *Słownik Języka Polskiego*, Warszawa 2002
- Światała F., *Budowle w energetyce i telekomunikacji a podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 2
- Wacławek J., *Budowla w podatku od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 7
- Wąsiewicz A., *Powstanie, istota, zniesienie współwłasności*, Poznań 1965
- Wierczyński G., *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Lex 2013, nr 55404
- Włodyka S. (red.), *System Prawa Handlowego*, Warszawa 2012
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2009
- Wołowicz T., *Glosa do wyroku WSA z dnia 24 listopada 2010 r., I SA/Sz 755/10. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości linii energetycznych w kanalizacjach technicznych*, „Glosa” 2011
- Wołowicz T., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 3
- Zalewski Ł., *Działalność sezonowa. Trasy i wyciągi narciarskie podlegają opodatkowaniu*, „Gazeta Prawna” z 17.01.2011 r.
- Zarzycka-Ciołkiewicz K., *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 25.01.2012 r. III SA/Wa 933/11, „Zeszyty NNaukowe Sądownictwa Administracyjnego”* 2014, nr 4

- Zieliński M. [w:] *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, z. 4
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2002
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2008, wyd. 4
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010
- Ziemski K., *Z kieszeni do kieszeni*, „Wspólnota, Administracja i Prawo” 2013, nr 9

## II. Inne

- Sprawozdanie Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z działalności RIO i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2013 r., [www.rio.gov.pl](http://www.rio.gov.pl).
- Internetowa Encyklopedia PWN <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4000790/zbiornik-retencyjny.html>
- Słownik Języka Polskiego PWN, (<http://sjp.pwn.pl>).



# Wykaz aktów prawnych

## Konwencje

Konwencja w Hadze dnia 5 października 1961 r. (Dz. U. z 1969 r. Nr 34, poz. 284)

## Dyrektywy

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE z dnia 11 grudnia 2006 r., L 347/1)

Dyrektywa 2006/138/WE z dnia 29 grudnia 2006 r. (Dz. U. L 384 z 29 grudnia 2006 r.)

## Konstytucja

Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.)

## Ustawy

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r., Kodeks cywilny, (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.)

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.)

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 86)

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r., Nr 13, poz. 1287 ze zm.)

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 520 ze zm.)

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 594 ze zm.)

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.)

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.)

Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369 ze zm.)

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.)

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851)

Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.)

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm.)

Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (Dz. U. z 2010 r., Nr 33, poz. 179 ze zm.)

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2014 r., poz. 518 ze zm.)

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.)

- Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2013 r., poz. 595)
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 86, poz. 959 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 39, poz. 251 ze zm.)
- Ustawa z dnia 3 lipca 2002 r. – Prawo lotnicze (Dz. U. z 2006 r. Nr 100, poz. 696)
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683)
- Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Nr 80, poz. 717 ze zm.)
- Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 16, poz. 94)
- Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. z 2014 r., poz. 1446)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.)
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. z 2013 r., poz. 672 ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. z 2004 r. Nr 171, poz. 1800)
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. Nr 164, poz. 1365 ze zm.)
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629)
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. 2006 r. Nr 251, poz. 1847)
- Ustawa z dnia 18 lipca 2007 r. – Prawo wodne (Dz. U. z 2012 r., poz. 145)
- Ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316 ze zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.)
- Ustawa z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 106, poz. 675 ze zm.)
- Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 255, poz. 1461)
- Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz. U. Nr 80, poz. 432)
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geodezyjne i górnicze (Dz. U. z 2014 r., poz. 1662)
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r., poz. 35 ze zm.)
- Ustawa z dnia 7 lipca 2013 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r., poz. 1409 ze zm.)
- Projekt ustawy z dnia 4 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1045)

Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 443)

### **Rozporządzenia**

Rozporządzenie Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 14 grudnia 1994 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 1999 r. Nr 15, poz. 140 ze zm.)

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316)

Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454)

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. z 2002 r. Nr 75, poz. 690)

Rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 9 grudnia 2002 r. w sprawie zakresu, czasu, sposobu oraz warunków prowadzenia monitoringu składowisk odpadów (Dz. U. Nr 220, poz. 1858)

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 9 grudnia 2002 r. w sprawie określenia obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury zapewniającej dostęp do portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. z 2003 r. Nr 4, poz. 41 z późn. zm.)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie ewidencji podatkowej nieruchomości (Dz. U. Nr 107, poz. 1138)

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla portów o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. Nr 42, poz. 407)

Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 31 sierpnia 2010 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. Nr 169, poz. 1139)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 397 ze zm.)

Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 26 maja 2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem (Dz. U. z 2011 r. Nr 113, poz. 661)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 1722)

## Orzeczenia NSA

- Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 1989 r., SA/Gd 631/89, ONSA 1989, nr 2, poz. 80
- Wyrok NSA z dnia 9 października 1992 r., SA/ Gd 1169/92
- Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 1993 r., III SA 1223/96, „Wspólnota” 1993, nr 44, poz. 18
- Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 1993 r., SA/Ka 960/90, Lex nr 23257
- Wyrok NSA w dniu 19 stycznia 1996 r., FPK 9/96, ONSA 1996, nr 4, poz. 152
- Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 1996 r., III SA 386/ 95, ONSA Nr 4/1996, poz. 195
- Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 1996 r., FPK 6/96, ONSA 1996, nr 3, poz. 106
- Uchwała NSA z dnia 19 sierpnia 1996 r., w sprawach FPK 11/96, Lex nr 57396 i FPK 12/96, Lex nr 57404
- Wyrok NSA z dnia 9 października 1996 r., SA/Gd 1404/95, Lex nr 27316
- Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 1998 r., II SA 725/97, Lex nr 41837
- Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 1998 r., III SA 122/97, CBOSA
- Wyrok NSA z dnia 8 maja 1998 r., I SA/Gd 1910/97, Lex nr 35941
- Wyrok NSA z dnia 18 maja 1998 r., I SA/Ka 1716/96, OSS 1998/4/111
- Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 1998 r., I SA/Gd 1474/96, Lex nr 44097
- Wyrok NSA z 20 listopada 1998 r., II SA 914/98, Lex nr 41816
- Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1999 r., I SA/Lu 233/98, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 6
- Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1999 r., IV SA 1851/96
- Wyrok NSA z dnia 6 maja 1999 r., I SA/Kr 1356/97, Lex nr 38112
- Wyrok NSA z dnia 9 lipca 1999, IV SA 1129/07, CBOSA
- Uchwała NSA z dnia 30 sierpnia 1999 r., FPK 1/99, ONSA 2008, nr 1
- Uchwała NSA z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, ONSA 2000/3/92
- Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2000 r., III SA 2475/99, Lex nr 47113
- Uchwała NSA z dnia 17 października 2001 r., FPK 9/0, ONSA 2002/2/64
- Uchwała NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPK 17/01. ONSA 2002, nr 4
- Uchwała NSA z dnia 1 lipca 2002 r., FPK 2/02
- Uchwała NSA z dnia 1 lipca 2002 r., FPK 3/02, ONSA 2003, nr 2
- Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002 r., I SA/Gd 1979/99, POP 2003, nr 2
- Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2005 r., FSK 1319/04, Lex 423971
- Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2005 r., I FSK 103/05
- Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2005 r., FSK 2480/04, CBOSA
- Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2006 r., II FSK 656/05
- Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2006 r., II FSK 1332/05, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2006 r., II FSK 301/05, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2006 r., I OSK 473/05, Lex nr 194378
- Wyrok NSA z dnia 26 maja 2006 r., II FSK 778/05, Lex nr 274873
- Uchwała NSA z dnia 24 czerwca 1996 r., w sprawie FPK 6/96, ONSA 1996, nr 3
- Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2006 r., II FSK 842/05, niepubl.

Wyrok NSA z dnia 5 września 2006 r., II FSK 1090/05, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2007 r., II FSK 75/06, Lex nr 286671  
Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2007 r., I FSK 603/06  
Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., II FSK 658/06, Lex nr 927117  
Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2007 r., II FSK 1748/06, CBOSA  
Wyrok składu siedmiu sędziów NSA z dnia 29 października 2007 r., I FPS 3/07  
Uchwała NSA z dnia 17 grudnia 2007 r., I FPS 5/07  
Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2008 r., II FSK 1313/07  
Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2008 r., II FSK 1726/06, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 28 marca 2008 r., I FSK 475/07  
Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r., II FSK 228/07  
Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2008 r., II FSK 996/07, ONSA WSA 2009, nr 2, poz. 42  
Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2008 r., I FSK 778/07  
Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2008 r., I FSK 253/08  
Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2008 r., II FSK 418/08  
Wyrok NSA z dnia 18 września 2008 r., I FSK 1059/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., II FSK 976/08, CBOSA.  
Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2008 r., II FSK 1083/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2008 r., II FSK 1216/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2008 r., II FSK 557/08, II FSK 1082/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2008 r., II FSK 558/08, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2008 r., II FSK 1082/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2008 r., I FSK 1584/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2008, I SA/Sz 403/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2009 r., I FSK 1798/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2009 r., II FSK 1391/07, II FSK 1392/07 i II FSK 1396/07  
Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2009 r., II OSK 1781/07, Lex nr 537721  
Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2009 r., I FSK 1629/07, Lex nr 508260  
Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2009 r., II FSK 1594/07, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2009 r., II FSK 883/08, CBOSA  
Postanowienie NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1885/07, CBOSA  
Uchwała NSA z dnia 27 kwietnia 2009 r., II FPS 1/09, ONSA i WSA z 2009 r., nr 5  
Wyrok NSA z dnia 14 maja 2009 r., I FSK 293/08, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 22 września 2009 r., II FSK 542/08, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 7 października 2009 r., II FSK 635/08, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 28 października 2009 r., II OSK 1709/08, Lex nr 5719228  
Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 1184/08, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 667/09, Lex nr 550099

Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., II FSK 1101/08, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2010 r., II FSK 1228/08  
Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2010 r., II FSK 1319/08, CBOSA.  
Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2010 r., II FSK 521/09  
Wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 1553/08, CBOSA.  
Wyrok NSA z dnia 23 marca 2010 r., I FSK 299/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2010 r., I FSK 633/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 11 maja 2010 r., I FSK 724/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 13 maja 2010 r., II FSK 252/09  
Wyrok NSA z dnia 20 maja 2010 r., II FSK 63/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 26 maja 2010 r., II FSK 126/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r., II FSK 2049/09, Lex nr 590575  
Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2010 r., I FSK 967/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2010 r., II FSK 260/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2010 r., II FSK 343/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 29 lipca 2010 r., II OSK 1233/09  
Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2010 r., II FSK 450/09  
Wyrok NSA z dnia 1 września 2010 r., II FSK 330/09  
Wyrok NSA z dnia 1 września 2010 r., II FSK 606/09  
Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., II FSK 866/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 29 października 2010 r., I FSK 1813/09  
Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2010 r., II FSK 1382/09, CBOSA  
Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 14 marca 2011 r., II FPS 8/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., I FSK 659/10  
Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2011 r., II FSK 2014/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., II FSK 2027/09, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., II FSK 144/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2011 r., II FSK 2016/09, CBOSA  
Uchwała NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11  
Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2011 r., II FSK 434/10, II FSK 435/10  
Wyrok NSA z dnia 20 września 2011 r., II FSK 1716/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 29 września 2011 r., II FSK 1716/10, CBOSA  
Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r., II FSK 764/10  
Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2011 r., I FSK 1658/11  
Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2011 r., I FSK 253/1, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2011 r., II FSK 1658/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., II FSK 1330/11  
Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., II FSK 1389/11

Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1397/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1405/10  
Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2012 r., I FSK 941/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1589/10, CBOSA  
Uchwała NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012 r., I FSK 918/11, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2012 r., II FSK 2014/10, legalis nr 649171  
Wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., II FSK 2150/10  
Wyrok NSA z dnia 31 maja 2012 r., I FSK 1375/1, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2012 r., II FSK 2255/10, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2012 r., II FSK 2288/100  
Wyrok NSA z dnia 31 lipca 2012 r., II FSK 1003/12, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2012 r., II FSK 101/11  
Wyrok NSA z dnia 23 października 2012 r., II FSK 1572/11, „Gazeta Prawna” z 2012 r., nr 216  
Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2012 r., II FSK 647/11, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2012 r., II FSK 1755/12, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2012 r., II FSK 1756/12  
Wyrok NSA z dnia 20 marca 2013 r., II FSK 1499/11  
Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2013 r., II FSK 2034/11, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11, legalis nr 793991  
Postanowienie NSA z dnia 20 sierpnia 2013 r., I FSK 121112  
Wyrok NSA z dnia 20 września 2013 r., I FSK 1384/12, Lex nr 1555936  
Wyrok NSA z dnia 10 września 2013 r., II FSK 2498/11  
Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2013 r., I FSK 1436/13, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., II FSK 3068/11, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2013 r., II FSK 179/12; CBOSA  
Uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., II FSK 883/12  
Wyrok NSA z dnia 1 lipca 2014 r., I FSK 1169/13, CBOSA  
Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2014 r., II FSK 1953/12  
Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2014 r., II FSK 1985/12, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)  
Wyrok NSA z dnia 12 sierpnia 2014 r., II FSK 1715/12, Lex nr 1493980  
Wyrok NSA z dnia 3 września 2014 r., I SA/Łd 776/14, „Gazeta Prawna” z 2014 r., nr 179  
Wyrok NSA z dnia 15 października 2014 r., I FSK 1115/13, Lex nr 1514814  
Postanowienie NSA z dnia 12 lutego 2015 r., I FSK 1857/13, legalis nr 1230631  
Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2015 r., I FSK 369/09, CBOSA

## Orzeczenia WSA

- Wyrok WSA w Katowicach z dnia 28 lutego 1992 r., I Acr 42/92, OSA 1993, z. 4, poz. 23.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2004 r., III SA 3016/03, niepubl.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 grudnia 2004 r., I SA/Bk 340/04
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2005 r., III SA/Wa 937/2004
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2005 r., II SA/Wa 916/05
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 października 2005 r., I SA/Ka 2250/03, niepubl.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., I SA/Gd 348/04, Lex nr 348665
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2006 r., I SA/Gd 287/04, CBOSA
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 listopada 2006 r., I SA/Sz 321/03
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 grudnia 2006 r., I SA/Gd 592/06, CBOSA
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 grudnia 2006 r., I SA/Gd 535/06, CBOSA
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2007 r., III SA/Wa 2932/06
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 marca 2007 r., II Sa/Gd 297/06, Lex 334273
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 marca 2007 r., III Sa/ Wa 136/07, Lex 325249
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 kwietnia 2007 r., I SA/Sz 531/06, CBOSA
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 kwietnia 2007 r., SA/Kr 1323/05
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 kwietnia 2007 r., I SA/Sz 716/06
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 maja 2007 r., I SA/Wr 1724/06, niepubl.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 maja 2007 r., I SA/Po 172/07
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2007 r., IV SA/Wa 689/07, Lex nr 351329
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 września 2007 r., I SA/Sz 848/06, CBOSA
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 października 2007 r., I SA/Ol 302/07, Lex nr 469580
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/07
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 31 października 2007 r., I SA/Sz 390/07, CBOSA
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 31 października 2007 r., I SA/Sz 391/07, CBOSA
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 grudnia 2007 r., I SA/Sz 403/07, CBOSA
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 lutego 2008 r., I SA/Gd 994/07
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 kwietnia 2008 r., I SA/Sz 856/06
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 maja 2008 r., I SA/Gd 1035/07
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 maja 2008 r., III SA/Wa 296/08, Lex nr 4711147
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2008 r., III SA/Wa 296/08, Lex nr 471147
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 czerwca 2008r., III SA/Wa 442/08
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 sierpnia 2008 r., I SA/KR 1182/07, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl).
- Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 24 września 2008 r., w sprawach I SA/Sz 209/08 i I SA/Sz 217/08
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 października 2008 r., I SA/Bk 254/08
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r., I Sa/ Wr 819/07, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 1, poz. 14

- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 listopada 2008 r., I SA/Bk 426/08
- Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 12 grudnia 2008 r., I SA/Go 720/08
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 stycznia 2009 r., I SA/Gd 736/08, Lex 483130
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 stycznia 2009 r., III SA/Gl 1429/08, Lex nr 506687
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 stycznia 2009 r., I SA/Bk 571/08
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 lutego 2009 r., III SA/Wa 2535/08
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 lutego 2009 r., III SA/Gl 1334/08, CBOSA
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Po 1353/2008
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 lutego 2009 r., I SA/Sz 684/08, CBOSA
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 lutego 2009 r., I SA/Gd 881/08, CBOSA
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 marca 2009 r., I SA/ Kr 1459/08
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r., I SA/Kr 1461/08
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 maja 2009 r., I SA/Wr 1311/08, Lex nr 509731
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2009 r., I SA/Sz 53/09, Lex nr 510652
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 czerwca 2009 r., I SA/Wr 97/09, Lex nr 563439
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2009 r., I SA/Bd 346/09, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl),  
maj 2015 r.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 sierpnia 2009 r., I SA/Kr 855/09
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 września 2009 r., I SA/Bk 328/09, CBOSA
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 października 2009 r., I SA/Gd 548/09, I SA/Gd 549/09, CBO-  
SA
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2009 r., III SA/Wa 2010/08
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2009 r., III SA/Po 768/09, CBOSA
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 grudnia 2009 r., I SA/Bk 328/09
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 grudnia 2009 r., III SA/Po 765/09, Lex nr 550175
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 2010 r., III SA/Wa 1703/09
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 stycznia 2010 r., I SA/Gl 256/09
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 lutego 2010 r., III SA/Gl 1359/08
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2010 r., I SA/Kr 1474/09, CBOSA
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 marca 2010 r., VII SA/Wa 82/10, CBOSA
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 lipca 2010 r., III SA/Wa 1364/09
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 lipca 2010 r., III SA/Po 302/10
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lipca 2010 r., I SA/KR 761/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl),  
maj 2015 r.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 lipca 2010 r., I SA/KR 761/10, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl),  
maj 2015 r.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 września 2010 r., I SA/Lu 297/10, Lex nr 749388
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 września 2010 r., I SA/Łd 439/10
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., I SA/Sz 508/10, CBOSA

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., I SA/Sz 514/10, CBOSA  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 października 2010 r., III SA/Wa 1336/10  
 Wyrok WSA w Opolu z dnia 24 listopada 2010 r., I SA/Op 547/10  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2010 r., III SA/Wa 2114/10, CBOSA  
 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2011 r., I SA/Sz 709/10  
 Wyrok WSA w Krakowie dnia 16 lutego 2011 r., I SA/Kr 1430/10  
 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 kwietnia 2011 r., I SA/Bk 80/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., I SA/Ol 131/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 maja 2011 r., III SA/Wa 2192/10, CBOSA  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2011 r., III SA/Wa 10/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 lipca 2011 r., III SA/Wa 23/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 sierpnia 2011 r., III SA/Wa 313/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 sierpnia 2011 r., I SA/Bk 246/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 sierpnia 2011 r., I SA/Bd 268/11, Lex nr 920025  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 września 2011 r., III SA/Wa 511/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 września 2011 r., I SA/Łd 731/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2011 r., I SA/Bd 456/11, CBOSA  
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 października 2011 r., I SA/Wr 1148/11  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2011 r., III SA/Wa 509/11, CBOSA, [www.orzeczenia.gov.pl](http://www.orzeczenia.gov.pl), maj 2015 r.  
 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 listopada 2011 r., I SA/BK 375/11 (nieprawomocny)  
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 listopada 2011 r., I SA/Bd 389/12, CBOSA  
 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Wr 1228/11  
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 listopada 2011 r., I SA/Gd 974/11  
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 grudnia 2011 r., I SA/Gl 523/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 stycznia 2012 r., I SA/Gd 932/11  
 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 11 stycznia 2012 r., I SA/LU 688/11 (nieprawomocny)  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r., III SA/Wa 933/11, CBOSA  
 Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 11 lutego 2012 r., I SA/Łd 1018/14, legalis nr 1188038  
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 lutego 2012 r., I SA/Gd 12/12, CBOSA  
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 marca 2012 r., I SA/Gd 170/12, CBOSA  
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 marca 2012 r., I SA/Gl 988/11  
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2012 r., I SA/GL 1026/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 kwietnia 2012 r., I SA/GL 1019/11, CBOSA  
 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 11 kwietnia 2012 r., I SA/Bk 58/12, lex nr 1145208  
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 kwietnia 2012 r., I SA/Bd 137/12, CBOSA  
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 kwietnia 2012 r., I SA/Gd 41/12, CBOSA  
 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 kwietnia 2012 r., I SA/Kr 1882/11

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 czerwca 2012 r., I SA/GI 893/11, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10, s. 7

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 czerwca 2012 r., I SA/Wr 459/12, legalis nr 532351

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 listopada 2012 r., III SA/Wa 2601/12

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 marca 2013 r., I SA/ŁD 1394/12 (nieprawomocny)

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 492/13 (nieprawomocny)

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 1951/12, CBOSA

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 maja 2013 r., I SA/ /Bk 86/13 (nieprawomocny)

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 maja 2013 r., I SA/GI 1091/12, legalis nr 768182, CBOSA

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 czerwca 2013 r., I SA/Sz 123/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, sierpień 2015 r.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 czerwca 2013 r., I SA/Kr 896/13

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 listopada 2013 r., I SA/Bd 742/13

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2013 r., III SA/Wa 1468/13 i III SA/Wa 1469/13

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 grudnia 2013 r., III SA/Po 1416/13

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 lutego 2014 r., I SA/Łd 1372/13

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2014 r., I SA/GI 1217/13, legalis nr 962816

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2014 r., III SA/Wa 1758/13, legalis 1064403

Wyroki WSA w Poznaniu z dnia 17 kwietnia 2014 r., I SA/Po 961/13, CBOSA

Wyroki WSA w Poznaniu z dnia 29 maja 2014 r., I SA/Po 809/13, CBOSA

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 lipca 2014 r., I SA/Gd 646/14, CBOSA

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lipca 2014 r., I SA/GI 1741/13

Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 września 2014 r., I SA/Bd 761/14

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 listopada 2014 r., I SA/Gd 1157/14, CBOSA

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 listopada 2014 r., I SA/Sz 460/14, CBOSA

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2014 r., III SA/Wa 705/14, legalis nr 1187743

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 grudnia 2014 r., III SA/Wa 858/14, CBOSA

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 grudnia 2014 r., I SA/Łd 1018/14, legalis nr 1194099

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 grudnia 2014 r., I SA/ Sz 1034/14, legalis nr 1182233

Wyrok WSA w Kielcach z dnia 30 grudnia 2014 r., I SA/Ke 645/14, legalis 1193260

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1824/14, legalis nr 1197779

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2015 r., III SA/GI 1219/14, legalis nr 1197023

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 marca 2015 r., I SA/Kr, Lex nr 1655730

### **Orzecznictwo TK**

Wyrok TK z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, nr 1, poz. 13

Wyrok TK z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994, nr 1, poz. 6

Uchwała TK z dnia 6 września 1995 r., W 20/94, OTK z 1995 r., z. 1, poz. 6

Wyrok TK z dnia 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998, nr 6, poz. 99

Wyrok TK z dnia 14 grudnia 2005 r., SK 61/03, OTK-A 2005, Nr 11, poz. 136

Wyrok TK z dnia 8 grudnia 2009 r., K 7/08, OTK-A 2009, Nr 11, poz. 166

Wyrok TK z dnia 5 lipca 2011 r., P 36/10

Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71, Dz. U. z 2011 r. Nr 206, poz. 1228

Wyrok TK z dnia 26 września 2013 r.

### **Orzeczenia SN**

Wyrok SN z dnia 15 czerwca 1972 r., III CRN 121/72

Wyrok SN z dnia 24 października 1972 r., I CR 177/72

Postanowienie SN z dnia 19 listopada 1993 r., II CRN 130/93, Lex nr 78220

Uchwała SN w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 października 1994 r., III AZP 5/94

Wyrok SN z dnia 20 czerwca 1995 r., III ARN 22/95, OSNP 2002/20/476

Wyrok SN z dnia 13 lutego 2003 r., III RN 22/02

Postanowienie SN z dnia 29 września 2004 r., I KZP 18/04

Uchwała SN z dnia 22 marca 2007 r., III CZP 8/07

Postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 r., I KZP 6/07, OSNKW 2007/5/37, „Biuletyn SN” 2007, nr 5, poz. 18

Postanowienie SN – Izba Cywilna z dnia 5 października 2007 r., I CSK 229/2007

### **Orzeczenia ETS**

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Zb. Orz. 1990, s. I-285

Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie 202/90 (niepublikowany)

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92,  *pomiędzy Finanzamt Ülzen a Dieter Armbrecht*, Zb. Orz. 1995, s. I-2775

Wyrok ETS z dnia 20 czerwca 1996 r. w sprawie C-155/94 *Wellcome Trust*, Rec., s. I-3013, pkt 32

Wyrok ETS z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 *Renate Enkler v. Finanzamt Homburg*, Lex nr 83920

Wyrok ETS z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 *Finanzamt Golsar v. Brigitte Breitsch*, Lex 82338

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 *Auto Tease Holland B.V.*, Zb. Orz. 2004, s. I-1317

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 *Temco Europe*, Zb. Orz. 2005, s. I-11237, pkt 17

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie w sprawie C-25/03: *Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko HE.*, Zb. Orz. 2006, s. I-3123

- Wyrok TSUE z dnia 23 marca 2006 r., w sprawie C-210/04 *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate przeciwko FCE Bank plc.* niepublikowany
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 6 lipca 2006 r., w sprawie *Talacre Beach Caravan Sales Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, C-251/05, [www.curia.eu.int](http://www.curia.eu.int)
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111 *Aktiebolaget NN*, Zb. Orz. 2008, s. I-2697
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 *Horizon College*, Zb. Orz. 2008, s. I-4793, pkt 16
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 *Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club*, Zb. Orz. 2009, s. I-7821, pkt 17
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, Zb. Orz. 2010, s. I-11079
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 *Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów*
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV* C-326/11

### **Interpretacje**

- Interpretacja US Warszawa-Bielany z dnia 22 września 2006 r., 1432/IPdgl/423/ZS/108/06
- Interpretacja organu podatkowego Urzędu Miasta Stołecznego Warszawy z dnia 29 kwietnia 2008 r., BPE-2-OP/31100/120/AGu/08
- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 października 2008 r., IBPP3/443-557//08/PK
- Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 16 lutego 2009 r., IPP-P3/443-225/08-2/RK
- Interpretacja indywidualna z dnia 6 maja 2009 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, nr IBPP4/443-344/09/AZ
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 maja 2009 r., znak ITPB3/423-169/09/AW
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 lipca 2011 r., nr ILP-P1/443-671/11-2/BD
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 5 marca 2012 r., ITPP-P2/443-838/11-4/PR
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 19 listopada 2012 r., ITPP1/443-1024/12/DM
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 grudnia 2012 r., ITPP2/443-1215/12/ETK
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 marca 2013 r., znak IBPBI/2/423-1571/12/PP

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 marca 2013 r., znak IBPB1/2/423-1604/12/PC

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 17 czerwca 2013 r., IPTPP1/443-314/13-4/AK

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 21 czerwca 2013 r., znak ILPB3/423-132/13-4/KS

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 lipca 2013 r., I PPP/443 – 633/13-2/I Go

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 27 listopada 2013 r., ITPP2/443-868/13/RS

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 listopada 2013 r., ILPP1/443-782/13-4/MD

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 23 stycznia 2014 r., ITPP3/443-525/13/BJ

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 marca 2014 r., IBPP1/443-1129/13/LSz

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 maja 2014 r., IBP-P1/443-152/14/MS, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 31 grudnia 2014 r., IBPBII/2/415-891/14/JG

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 lutego 2015 r., I PPP2/443-1088/14-3/DG

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 lutego 2015 r., IBPP2/443-1157/14/KO, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 marca 2015 r., IBPP1/443-1220/14/AW

### **Pozostałe**

Pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego w Grodzisku z dnia 24 marca 2005 r., 1406/M/436/1/BW/05

Decyzja SKO w Szczecinie z dnia 1 czerwca 2006 r., SKO/450/1593/06

Pismo Drugiego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty z dnia 14 sierpnia 2007 r., I/423-42-419/07/ZDB, „Serwis Podatkowy” 2008, nr 2, s. 12

Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 3 grudnia 2008 r., I PPB2/436-364/08-2/MZ

Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 grudnia 2008 r., I PPB2/436-377/08-2/MZ

Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 stycznia 2010 r., ILPP2/443-927/10-4/AK

Pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2011 r., I PPP1- 443-357/11-4/PR



Opracowanie zawiera przegląd wybranych problemów, niemniej jednak nie ma on charakteru pasywnego, gdyż w pracy Autorka zajmuje własne stanowiska w wielu spornych kwestiach. Praca zawiera, obok analizy orzecznictwa, także odwołania do poglądów doktryny. Na tym tle Autorka prowadzi też szereg polemik. Niezależnie od waloru naukowego Autorka umiejętnie połączyła cel pracy z jej przydatnością praktyczną, a także dydaktyczną.

[...]

Praca stanowi zbiór usystematyzowanych tematycznie, wybranych problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości. Ma charakter wielowątkowy, a jej głównym założeniem jest przedstawienie i rozważenie najczęściej występujących kontrowersji związanych z opodatkowaniem nieruchomości.

Z recenzji wydawniczej prof. dr hab. Wiesławy Miemiec