

**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI  
UNIwersYTET SZCZECIŃSKI**

**SYSTEM PODATKOWY W POLSCE**

**JEGO ROLA I ZNACZENIE W PROCESACH GOSPODAROWANIA**

Redakcja naukowa  
Wojciech Bożek

SZCZECIN 2016

**Recenzenci:**

dr hab. Katarzyna Święch-Kujawska prof. US  
dr Marcin Burzec  
dr Ewa Kowalewska  
dr Marta Musiał

**Korekta językowa:**

Wojciech Bożek  
Paweł Mańczyk

**Skład i łamanie:**

Wojciech Bożek

**Projekt okładki:**

Paweł Mańczyk

**ISBN**

978-83-945471-0-3

**Wydawca:**

Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Szczeciński  
ul. Narutowicza 17a  
70-240 Szczecin

**Druk:**

ZAPOL Sobczyk Sp.j.  
Szczecin 2016

## Spis treści

<b>Słowo wstępne</b> .....	9
<b>Marta Bielarz, Kamila Iwaśkiewicz</b> Zmiany w opodatkowaniu wynikające z wprowadzania odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług .....	11
<b>Wojciech Bożek</b> Dochody podatkowe budżetu państwa i ich znaczenie w finansowaniu zadań publicznych - analiza wybranych zagadnień .....	23
<b>Piotr Buława</b> Ewolucja opodatkowania dochodów nieujawnionych na przykładzie Polski, Republiki Czeskiej i Słowacji .....	37
<b>Paweł Chrzaniuk</b> Utrudnienia dla zachowania płynności finansowej spółek kapitałowych w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych .....	51
<b>Mateusz Cieplucha</b> Ekonomiczne i prawne aspekty ewolucji przedsiębiorstw piłkarskich (wybrane zagadnienia) .....	63
<b>Kamil Dąbrowski</b> Wpływ regulacji karnoskarbowej na procesy gospodarowania źródłami podatkowymi .....	73
<b>Anna Dobija</b> Odpowiedzialność karnoskarbowa doradców podatkowych jako szczególnego podmiotu zaufania publicznego .....	85
<b>Łukasz Dubiński</b> Odpowiedzialność członków zarządu za zobowiązania podatkowe spółki (wybrane zagadnienia) .....	95
<b>Dariusz Górski</b> Opodatkowanie świadczeń dodatkowych wobec najmu i dzierżawy nieruchomości .....	107

**Anna Hnatów**

Aspekty podatkowe transgranicznego połączenia przez przejęcie na przykładzie spółek kapitałowych..... 117

**Paulina Klepacka**

Kwota wolna od podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych..... 131

**Milosz Kłosowiak**

Powstanie przychodu z transakcji na instrumentach pochodnych ..... 143

**Klaudia Kopia**

Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego w systemie podatkowym w Polsce – próba rewizji..... 159

**Jakub Kosior**

Samoopodatkowanie mieszkańców gminy ..... 173

**Ewa Kowalewska, Beata Wierzbicka**

Opodatkowanie usług świadczonych przez przedsiębiorstwa turystyczne..... 183

**Paweł Kupczak**

Opodatkowanie przychodów uzyskiwanych z nierządu w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ..... 197

**Elwira Malyszko**

Optymalizacja podatkowa poprzez wybór formy opodatkowania w mikroprzedsiębiorstwach ..... 211

**Paweł Mańczyk**

Ulga mieszkaniowa w podatku od spadków i darowizn a wymóg zawarcia umowy o opiekę nad spadkodawcą ..... 221

**Joanna Marczuk**

Glosa częściowo krytyczna do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.07.2014 r., II FPS 1/14 ..... 239

**Gustaw Masznicz**

Opodatkowanie VAT transakcji wymiany Bitcoina ..... 251

**Adrianna Ogonowska**

Ekologiczne aspekty w polskim systemie podatków ..... 263

<b>Michał Piechocki</b>	
Ceny transferowe jako obowiązek planowania aktywności gospodarczej w polskich przepisach podatkowych.....	279
<b>Przemysław Pietrzak</b>	
Zasady finansowania partii politycznych, źródła finansowania oraz kontrola finansów partyjnych.....	289
<b>Karolina Pomietło</b>	
Rola „niepozornego” paragonu w polityce makroekonomicznej państwa .....	301
<b>Piotr Porzycki</b>	
Strukturyzacja podatkowa transakcji menedżerskiego wykupu lewarowanego .....	309
<b>Łukasz Rupniak</b>	
Zwolnienia podatkowe przedstawicieli dyplomatycznych w polskim systemie podatkowym.....	327
<b>Piotr Syta</b>	
Regulacja prawna podatku bankowego w Polsce .....	341
<b>Katarzyna Święch – Kujawska</b>	
Ewolucja podatku od nieruchomości - wybrane zagadnienia .....	355
<b>Michał Wojna</b>	
Problematyka rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym .....	367
<b>Dominika Wróblewska</b>	
Podatek od gier – charakterystyka ogólna .....	379
<b>Wykaz wybranej literatury .....</b>	389
<b>Wykaz wybranych aktów prawnych .....</b>	403
<b>Wykaz wybranych orzeczeń.....</b>	409
<b>Wykaz wybranych innych źródeł i stron internetowych .....</b>	417
<b>Notka o autorach.....</b>	423

## Katarzyna Święch – Kujawska

### Ewolucja podatku od nieruchomości - wybrane zagadnienia

**Streszczenie:** Reaktywacja samorządu terytorialnego wywołała daleko idące zmiany prawodawstwa, również w sferze szeroko rozumianego prawa finansowego. Wynikało to przede wszystkim z konieczności wyposażenia tych jednostek w dochody umożliwiające realizację zadań ustawowych. Jednym z podstawowych źródeł dochodów własnych gminy są wpływy z podatków i opłat lokalnych, zwłaszcza z podatku od nieruchomości.

W opracowaniu podjęto rozważania dotyczące ewolucji regulacji prawnych wskazanego podatku, z uwzględnieniem formułowanych przez doktrynę prawa podatkowego postulatów de lege ferenda.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, zmiany legislacyjne, samorząd terytorialny

#### Uwagi wprowadzające

25 lecie uchwalenia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>901</sup> stanowi asumpt do podjęcia rozważań dotyczących ewolucji wskazanego aktu prawnego. Ich zakresem objęto zarówno zmiany ustawodawstwa, jak i poglądy formułowane przez doktrynę prawa podatkowego oraz bogate orzecznictwo sądów administracyjnych.

Ze względu jednak na obszerny zakres problematyki i wytyczone ramy opracowania, analizę ograniczono do regulacji prawnych mających najistotniejsze znaczenie dla zakreślonego tematu, a zatem zwłaszcza do podatku od nieruchomości.

Na wstępie należy też podkreślić, że reaktywacja samorządu terytorialnego wywołała daleko idące zmiany prawodawstwa, również w sferze szeroko rozumianego prawa finansowego. Wynikało to przede wszystkim z konieczności wyposażenia wspólnot samorządowych w dochody umożliwiające realizację nałożonych na nie zadań ustawowych. Podstawowym aktem prawnym w tym zakresie stała się omawiana ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Można ją jednak traktować jako pewnego rodzaju anachronizm, który niepotrzebnie komplikuje system podatkowy. Jak bowiem błędnie sugeruje tytuł ustawy, uregulowane w niej podatki i opłaty stanowią jedyne daninowe źródła dochodów wspólnot lokalnych, a poza tym, że dochody te mogą zasilać również budżety powiatów. Uzasadniony jest więc postulat o zastąpieniu tej szczątkowej regulacji całościowym aktem prawnym obejmującym wszystkie podatki komunalne, lub też

---

<sup>901</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.).

co jest bardziej racjonalne, każda konstrukcja podatkowa powinna być odrębnie uregulowana<sup>902</sup>.

Istotnym mankamentem ustawy jest również objęcie jej zakresem danin publicznych o odmiennych cechach, a mianowicie nieodpłatnych podatków i ekwiwalentnych opłat. Zabieg ten można uzasadniać jedynie faktem, że opłaty uregulowane na gruncie wskazanej ustawy mają charakter podatków, „ukrytych” jedynie pod tą nazwą, gdyż brak jest tu ekwiwalentności świadczeń podmiotu biernego i czynnego, będącej immanentną cechą opłaty<sup>903</sup>.

### **Ewolucja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych**

Analiza rozwoju regulacji prawnych w zakresie podatku od nieruchomości powinna być dokonana w kontekście charakterystyki transformacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stąd też zasadne wydaje się wskazanie najistotniejszych zmian tego aktu prawnego.

Badanie ich w pierwszej kolejności powinno dotyczyć zakresu normowania ustawy. Pierwotnie ten akt prawny regulował trzy podatki: od nieruchomości, od środków transportowych i od posiadania psów, oraz trzy opłaty: targową, miejscową i administracyjną. Pierwsza ze zmian nastąpiła w 2005 r.<sup>904</sup> - wprowadzono wówczas dodatkowo opłatę uzdrowską, którą w zasadzie należy traktować jako kwalifikowaną odmianę opłaty miejscowej.

Na zakres normowania wpłynęła też kolejna nowelizacja, na mocy której z obrotu prawnego wyeliminowano opłatę administracyjną<sup>905</sup>.

Kolejna istotna zmiana miała miejsce w 2006 r.<sup>906</sup> z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2008 r., kiedy to podatek od posiadania psów został zastąpiony analogiczną opłatą, która ma jednak charakter fakultatywny, co oznacza, że rada gminy ma uprawnienie a nie obowiązek do jej uchwalenia. Podyktowana była powszechną krytyką podatku, który był nieefektywnym źródłem dochodów – koszty wymiaru i poboru niejednokrotnie przewyższały realne wpływy. Z kolei w 2015 r., do obrotu prawnego wprowadzono opłatę reklamową<sup>907</sup>.

---

<sup>902</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 14 – 15.

<sup>903</sup> Por. L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, Wrocław 1985, t. III, s. 471.

<sup>904</sup> Artykuł 1 pkt 5a dodany przez art. 54 pkt 1 Ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowskim, uzdrowskich i obszarach ochrony uzdrowskiej oraz o gminach uzdrowskich (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 879).

<sup>905</sup> Artykuł 1 pkt 6 uchylony przez art. 13 pkt 1 Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 783).

<sup>906</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 249, poz. 1828).

<sup>907</sup> Art 4 Ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu (Dz.U. z 2015 r. poz. 774 ze zm.).

Do równie istotnych transformacji o charakterze ogólnym należy zaliczyć sformułowanie słowniczka ustawowego w art. 1a ustawy<sup>908</sup>. W tym miejscu należy jedynie zasygnalizować, że pomimo iż został on zamieszczony w rozdziale 1 ustawy, zatytułowanym „Przepisy ogólne”, to praktycznie ma zastosowanie jedynie do podatku od nieruchomości, co należy uznać za wadę legislacyjną.

Poza tym wyraźnej krytyce należy poddać zamieszczoną w nim definicję powierzchni użytkowej budynku lub jego części. Samoistne jej stosowanie, bez uwzględnienia zasady wyrażonej w dalszej części ustawy (art. 4 ust. 2) może prowadzić do błędnego ustalenia podstawy opodatkowania nieruchomości budynkowych lub lokalowych, a w konsekwencji do nieprawidłowego wyliczenia wysokości świadczenia podatkowego.

Do reguł odnoszących się do wszystkich, będących przedmiotem regulacji ustawowej, danin, należy też zaliczyć dodanie artykułu 20a ustawy<sup>909</sup>. Zgodnie z powołanym przepisem, w przypadku nieuchwalenia stawek w podatkach i opłatach lokalnych, co do zasady stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Zmianę tę należy ocenić pozytywnie, jako porządkującą i sprzyjającą niwelowaniu problemów interpretacyjnych w razie niewykonania ustawowego obowiązku uchwalenia stawek podatkowych przez organ stanowiący gminy.

### **Zmiany w podatku od nieruchomości**

Podatek od nieruchomości stanowi najwydajniejsze, spośród regulowanych ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, źródło dochodów. Z tego też względu zajmuje pierwszoplanowe miejsce w prowadzonych rozważaniach.

Przedmiotem analizy uczyniono przy tym poszczególne elementy konstrukcji podatku, co przyczynia się do zachowania przejrzystości rozważań.

Pierwszym z nich jest podmiot opodatkowania. Porównanie stanu prawnego z chwili wejścia w życie ustawy i obecnie obowiązującego pozwala na konstatację, że dokonywane w tym zakresie zmiany należy ocenić aprobująco. Przede wszystkim wskazać należy, że zgodnie z literalnym brzmieniem art. 3 ust. 1 ustawy, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, które łączy z przedmiotem opodatkowania stosunek prawny lub faktyczny, wskazany w ustawie.

---

<sup>908</sup> Artykuł 1a dodany przez art. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683).

<sup>909</sup> Artykuł 20a dodany przez art. 1 pkt 17 Ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683).



Przyjęcie powyższej zasady wskazuje, że zakres podmiotowy ustawy określono w sposób możliwie szeroki i jednocześnie skorelowano z zakresem przedmiotowym ustawy. Podkreślenia godny jest również fakt, że na mocy nowelizacji ustawy obowiązującej od stycznia 2003 r.<sup>910</sup> przyznano podmiotowość podatkowoprawną spółkom nieposiadającym osobowości prawnej. Wprowadzenie wskazanej zmiany należy zaaprobować, jako że pozwoliło definitywnie wyeliminować wątpliwości związane z możliwością (lub jej brakiem) opodatkowania takich spółek.

Jak się równocześnie wskazuje, redakcja powołanego przepisu w dalszym ciągu może błędnie sugerować, że każda jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej może być, identycznie jak osoba fizyczna czy też prawna właścicielem, użytkownikiem wieczystym i posiadaczem przedmiotu opodatkowania, co w praktyce jest uzależnione od formy organizacyjnej takiej jednostki<sup>911</sup>.

Za równie istotną zmianę, której wprowadzenie wynikało m.in. z postulatów doktryny prawa podatkowego, należy uznać regułę, na mocy której w przypadku gdy przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, a posiadacz ten nie jest jednocześnie właścicielem nieruchomości, to obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Do czasu jej wprowadzenia ustalenie osoby podatnika, w przedstawionej sytuacji stanowiło przedmiot wyjątkowo licznych sporów interpretacyjnych, znajdujących odzwierciedlenie w niejednolitym orzecznictwie sądowym<sup>912</sup>.

Powołaną wyżej nowelizacją ustawy dokonano również zmiany porządkującej, wskazując w prawidłowy sposób, że podatnikami są użytkownicy wieczystości gruntów, a nie użytkownicy wieczystości nieruchomości lub ich części.

Jak z powyższego wynika, przekształcenia zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości polegały nie tylko na jego poszerzeniu, ale przede wszystkim doprecyzowaniu regulacji prawnych, co należy ocenić jednoznacznie pozytywnie.

Odnosząc się do ewolucji zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości, uwzględnić należy następujące prawidłowości.

Za przełomową, a zatem wywołującą najdalej idące skutki (również w całym systemie opodatkowania nieruchomości), należy uznać zmianę polegającą na rezygnacji z opodatkowania obiektów budowlanych niezwiązanych trwale z gruntem, przy równoczesnym sformułowaniu definicji legalnej budynku.

---

<sup>910</sup> Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U z 2002 r. Nr 200, poz. 1683).

<sup>911</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki...*, Warszawa 2003, s. 91.

<sup>912</sup> Por. Wyrok NSA z 17.11.1993 r., SA/Gd 758/93, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 2, poz. 40; wyrok NSA z 25.05.1992 r., III SA 236/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1, poz. 15; wyrok NSA z 22.05.1992 r., III SA 167/ 92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1996, nr 1, poz. 26.

Do końca 2002 r.<sup>913</sup> opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały bowiem nieruchomości albo obiekty budowlane niezłączone trwale z gruntem. Brak ustawowych definicji przedmiotów opodatkowania implikował odmienności w wykładni powołanych przepisów. Odnosiły się one przede wszystkim do ustalenia zakresu pojęcia „obiekt budowlany niezłączony trwale z gruntem”. Można było o nim wnioskować jedynie posiłkowo na podstawie przepisów prawa budowlanego<sup>914</sup>, które także nie definiowały wprost tego terminu. Przyjmowano więc, że obiektami budowlanymi niezłączonymi trwale z gruntem były tymczasowe obiekty budowlane<sup>915</sup> (w rozumieniu prawa budowlanego), które mogły być odłączone od gruntu bez uszkodzenia ich konstrukcji i mogły przez to stanowić, zgodnie z art. 47 i 48 k.c.<sup>916</sup>, odrębny od gruntu przedmiot własności<sup>917</sup>. Tym samym za przedmiot opodatkowania uznawane były m.in. kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej, obiekty kontenerowe itp. Radykalna zmiana stanu prawnego nastąpiła z chwilą wejścia w życie powoływanej już nowelizacji ustawy, w myśl której zakres przedmiotowy ustawy ograniczono do gruntów, budynków lub ich części oraz budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jak z tego wynika poza zakresem przedmiotowym ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znalazły się obiekty budowlane niezłączone trwale z gruntem.

Równocześnie, jak zaznaczono, sformułowano definicję legalną budynku. W świetle dodanego artykułu 1a ustawy, jest nim 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. Wymóg związku z gruntem oraz istnienia przegród budowlanych, fundamentu i dachu pozbawiły cech przedmiotu opodatkowania niektórych dotąd uznawanych za podlegające opodatkowaniu obiektów, jak np. pawilonów handlowych, garaży – blaszaków, czy też wiat. Powyższa modyfikacja skutkowałą znacznym spadkiem wysokości dochodów gmin z tytułu podatku od nieruchomości.

Kolejnym negatywnym następstwem przedstawionej zmiany było pojawienie się problemów natury praktycznej, a sprowadzających się do ustalenia, czy dany obiekt budowlany faktycznie posiada fundamenty. Przyjąć należy, że w sytuacji, gdy brak jest danych wynikających z istniejącej dokumentacji, lub dokumentacja

---

<sup>913</sup> Zmiana wynikająca z Ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U z 2002 r. Nr 200, poz. 1683).

<sup>914</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.).

<sup>915</sup> Tymczasowy obiekt budowlany to obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki.

<sup>916</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.).

<sup>917</sup> L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości, problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 143 -144.

taka nie istnieje, należy uwzględnić opinię biegłego<sup>918</sup>. W doktrynie prawa podatkowego wyrażono również pogląd, zgodnie z którym wadę przytoczonej definicji „budynku” stanowi wskazanie, że budynkiem jest tylko taki obiekt budowlany, który jest z gruntem trwale związany, a z kolei trwały związek występuje tylko wówczas, gdy obiekt budowlany nie został wzniesiony jedynie na określony czas, nie jest w związku z tym „tymczasowym obiektem budowlanym” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Prowadzi to do wniosku, że przesłanki istnienia fundamentu oraz trwałego związku z gruntem muszą występować łącznie, aby obiekt budowlany mógł być traktowany jako budynek na potrzeby podatku od nieruchomości<sup>919</sup>. W kontekście powyższej argumentacji nadmienić również należy, że o trwałym związku z gruntem decyduje związek techniczno – użytkowy, a nie prawny<sup>920</sup>.

Warto przy tym odnotować, że w określonych na gruncie ustawy sytuacjach, obiekty o których mowa, tzn. niezwiązane trwale z gruntem będą jednak stanowiły przedmiot opodatkowania. Dotyczy to tych obiektów budowlanych, które będą związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W takim bowiem wypadku będą stanowiły budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, czego ustawową konsekwencją stanowi objęcie ich zakresem przedmiotowym normowania. Do przedstawionego wniosku prowadzi wykładnia przepisów prawa budowlanego w związku z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Należy w związku z tym uznać, że każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem budowlami będą także tymczasowe obiekty budowlane (w rozumieniu przepisów prawa budowlanego)<sup>921</sup>.

W pełni należy też podzielić pogląd, zgodnie z którym niemożliwe jest uznanie, aby obiekt budowlany będący budynkiem mógł być traktowany w określonych okolicznościach jak budowla. Ustalenie, że obiekt jest budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych automatycznie wyklucza go z kategorii budowli<sup>922</sup>.

Katalog zmian elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości obejmuje również transformację zakresu przedmiotowego ustawy, w zakresie opodatkowania gruntów, dokonaną na mocy nowelizacji obowiązującej od

<sup>918</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki...*, Warszawa 2003, s. 17.

<sup>919</sup> Por. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki...*, Warszawa 2003, s. 19 i n.

<sup>920</sup> R. Dowgier, *Opodatkowanie tablic reklamowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 2, s. 38.

<sup>921</sup> Por. L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolnej, leśnej*, Warszawa 2005, s. 37.

<sup>922</sup> T. Brzezicki, W. Morawski, *Czy budynek może być jednocześnie budowlą? Glosa do wyroku NSA w Warszawie z 2 lutego 2010 r. (II FSK 1623/08) i wyroku WSA w Gliwicach z 20 lipca 2010 r. (I SA/GI 424/10)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 5, s. 6 i n.

2003 r.<sup>923</sup>. Zgodnie z nią, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W ten sposób ustawodawca usankcjonował regułę, na podstawie której o sposobie opodatkowania decyduje przede wszystkim sposób sklasyfikowania gruntu w ewidencji gruntów i budynków, nie jest natomiast istotne, czy jest to grunt spełniający normę obszarową gospodarstwa rolnego (1 ha lub 1 hektar przeliczeniowy). Jak się w związku z tym przyjmuje, klasyfikacja gruntów jest bezwzględnie wiążąca dla organów podatkowych co do określenia podstaw opodatkowania<sup>924</sup>.

Elementem konstrukcyjnym każdego, bez wyjątku podatku, determinującym w sposób bezpośredni jego wysokość są stawki podatkowe.

Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przyjęto, że rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że stawki nie mogą przekroczyć rocznych stawek określonych w ustawie. Do listopada 2002 r. uprawnienie organu stanowiącego gminy było limitowane w ten sposób, że stawki określane przez radę gminy nie mogły być niższe niż 50% stawek ustawowych. Zniesienie<sup>925</sup> powyższego ograniczenia wpłynęło w istotny sposób na poszerzenie zakresu władztwa podatkowego jednostki samorządu terytorialnego, co należy ocenić jednoznacznie pozytywnie. Zaakcentować jednak należy, że pomimo braku wyraźnej dyspozycji w tym zakresie, rada gminy nie może uchwalić stawek zerowych. Ich przyjęcie oznaczałoby bowiem odstąpienie od realizacji świadczenia nałożonego w drodze ustawy.

Powołana nowelizacja ustawy odnosiła się również do kształtowania wysokości stawek w ramach ustawowo wyodrębnionych grup. Organ stanowiący gminy uzyskał dodatkowe upoważnienia w tym zakresie polegające na możliwości różnicowania wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania. Dywersyfikacji tej dokonuje rada gminy uwzględniając przykładowo: lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków oraz rodzaj prowadzonej w budowlu działalności.

Tytułem uzupełnienia warto dodać, że od chwili wejścia w życie ustawy obowiązuje zasada wyższych obciążeń podatkowych dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (lub

---

<sup>923</sup> 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).

<sup>924</sup> Wyrok WSA z 20.02.2013 r., VIII SA/Wa 878/12, LEX nr 1324186.

<sup>925</sup> Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz. 1683); w zakresie określania stawek zmiana weszła w życie 30 listopada 2002 r.

zajętych na prowadzenie tej działalności). Charakterystyczne jest przy tym systematyczne wprowadzanie kolejnych, niższych stawek podatkowych dla specyficznych, szczególnych rodzajów działalności gospodarczej.

W tym kontekście należy również odnieść się do kolejnej, mającej doniosłe znaczenie praktyczne, zmiany. Nastąpiła ona w 2010 r., z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2011 r.<sup>926</sup>.

Na mocy wskazanej nowelizacji poszerzono stosowanie niższej, w porównaniu do innych rodzajów działalności gospodarczej, stawki podatkowej na budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, a nie jak dotychczas tylko zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

Jak z powyższego jednoznacznie wynika, punktem wyjścia dla ustalenia odpowiedniej stawki podatkowej jest stwierdzenie, czy przedmiot opodatkowania jest związany z działalnością gospodarczą. Przepisy ustawy również w tym zakresie przeszły istotną ewolucję. Przede wszystkim wraz z wprowadzeniem do aktu prawnego słowniczka ustawowego, sformułowano w nim definicję legalną przedmiotu opodatkowania „związanego z działalnością gospodarczą”. Za takie uznano grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, pod jeziorami oraz zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie był i nie mógł być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Uznawano zatem, że jeżeli przedmiot opodatkowania jest faktycznie wykorzystywany do prowadzenia tej działalności, nawet pomimo braków formalnych, to uznać go należy za związany z tą działalnością<sup>927</sup>. Poza tym praktyczne stosowanie cytowanego przepisu wywoływało dysonans interpretacyjny, wynikający z ustalenia w jaki sposób podatnik winien udokumentować zły stan techniczny przedmiotu opodatkowania. W pełni należy w związku z tym zaaprobować zmianę<sup>928</sup> ustawy w tym obszarze. Oprócz odmiennej redakcji przepisu, usankcjonowano zasadę, w myśl której w odniesieniu do budynków, budowli lub ich części, aby nie zostały uznane za związane z działalnością gospodarczą winna zostać wydana właściwa decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego lub

---

<sup>926</sup> Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 225, poz. 1461).

<sup>927</sup> R. Dowgier, Glosa do wyroku NSA z 24 kwietnia 2009 r., „Przegląd Orzecnictwa Podatkowego” 2010, nr 1, s. 20 i n.

<sup>928</sup> Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045).

decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Modyfikacje podatku od nieruchomości obejmują również zasady jego wymiaru i poboru. Z dniem 1 stycznia 2003 r.<sup>929</sup> wszedł do obrotu prawnego art. 6 ust 11 ustawy, zgodnie z którym w przypadku, gdy 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 należy ocenić jednoznacznie pozytywnie jako eliminujący rozbieżności interpretacyjne we wskazanym obszarze.

Na wysokość obciążeń podatkowych wpływa w znaczący sposób katalog zwolnień podatkowych. W tym zakresie należy poczynić obserwację, że ich lista ulega systematycznym modyfikacjom, będących następstwem przyjętych w polityce podatkowej państwa założeń. Najistotniejszy, z punktu widzenia prezentowanej problematyki, jest jednak zakres władztwa podatkowego gminy w obszarze kreowania tych preferencji podatkowych.

Na gruncie podatku od nieruchomości funkcjonuje upoważnienie rady gminy do wprowadzania innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ustawie. Przyjęcie takiej reguły jest wprawdzie zgodne z artykułem 217 Konstytucji RP<sup>930</sup>, ale nastrocza wielu praktycznych dylematów. Wynikają one z ustalenia, czy dane zwolnienie ma faktycznie charakter przedmiotowy, czy tylko jego sformułowanie dotyczy przedmiotów opodatkowania, a faktycznie odnosi się do podmiotów podatkowych.

Jako przykład szczególnej ewolucji katalogu zwolnień podatkowych, wskazać można natomiast zamiar podmiotowego zwolnienia podatkowego dla Polskiego Związku Działkowców na zwolnienie przedmiotowe<sup>931</sup>. To ostatnie obejmuje położone na terenie rodzinnego ogrodu działkowego: grunty i budynki nieprzekraczające norm powierzchni ustalonych w przepisach prawa budowlanego dla altan i obiektów gospodarczych oraz budynki stanowiące infrastrukturę ogrodową, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Powyższa nowelizacja podyktowana została koniecznością

---

<sup>929</sup> Artykuł 6 ust 11 dodany przez art. 1 pkt 3 Ustawy 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).

<sup>930</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>931</sup> Zmiana na podstawie Ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 40 ze zm.).

dostosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego<sup>932</sup>. W wyroku z 2012 r. Trybunał uznał bowiem za niekonstytucyjne postanowienia ustawy o rodzinnych ogrodach działkowych w zakresie zwolnienia od podatku tylko jednej organizacji działkowców. Istotne zatem jest, że Trybunał nie zanegował samej idei zwolnienia podatkowego dla działkowców, a jedynie jego podmiotową formę. Tym samym zmiana ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stworzyła warunki do zwolnienia wszystkich bez wyjątku podmiotów władających wskazanymi przedmiotami opodatkowania. Można więc stwierdzić, że przekształcenie zwolnienia podmiotowego w przedmiotowe poszerzyło zakres jego stosowania.

Odnosząc się do preferencji podatkowych nie można pominąć kolejnej ich formy, jaką są ulgi podatkowe. Należy tu odnotować, że w charakteryzowanej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak jest tego typu instytucji. Równocześnie nie wprowadzono ustawowego upoważnienia do ich kreowania przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, co w faktyczny sposób ogranicza możliwość prowadzenia lokalnej polityki podatkowej przez te jednostki. Należałoby w związku z tym postulować o stosowne zmiany w tym zakresie.

### **Podsumowanie**

Konkludując, należy stwierdzić, że zarówno ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, jak i regulacje prawne mające za przedmiot podatek od nieruchomości podlegają wyjątkowo licznym nowelizacjom. Przyczyn tego zjawiska można upatrywać w co najmniej kilku czynnikach. Należy do nich zaliczyć m.in. konieczność dostosowania regulacji prawnych do postępującej jurydyzacji pewnych sfer aktywności (zwłaszcza gospodarczej) oraz próbę eliminacji wątpliwości interpretacyjnych. Te ostatnie wynikają najczęściej z wadliwie sformułowanych przepisów ustawy. Prowadzi to z kolei do wniosku, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych i regulowany nią podatek od nieruchomości mogą być uznane za archaiczne (przestarzałe), a zatem wymagające rekonstrukcji. Podkreślić przy tym wypada, że stabilność regulacji prawa podatkowego jest jednym z warunków efektywności podatków.

Zauważyć również należy, że ewolucja podatków i opłat lokalnych polega między innymi na stopniowym poszerzaniu zakresu normowania ustawy, co w pewnej mierze zależy od rozwoju stosunków społeczno – gospodarczych.

Równocześnie zmiana zakresu przedmiotowego, zwłaszcza podatku od nieruchomości (ale także podatku od środków transportowych), doprowadziła do obniżenia wpływów podatkowych gminy z tych tytułów.

---

<sup>932</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11.07.2012 r., K 8/10, LEX nr 1170982, dalej: Trybunał.

Aprobując natomiast można odnieść się do rozszerzenia zakresu władztwa podatkowego gminy, która jako beneficjent świadczenia powinna w ten sposób realizować założenia lokalnej polityki podatkowej.

Należałoby w związku z tym postulować o dokonanie kolejnych zmian, mających na celu wyeliminowanie tych problemów, co niewątpliwie przyczyni się do optymalizacji uzyskiwania dochodów budżetowych ze wskazanych tytułów.

Ewolucja prawodawstwa w charakteryzowanym obszarze powinna też uwzględniać postulaty formułowane przez naukę prawa podatkowego<sup>933</sup>.

## **EVOLUTION OF PROPERTY TAX – SELECTED ISSUES**

### **Summary**

Reactivation of local government caused far-reaching changes in legislation, also in the sphere of broadly understood financial law. This was mainly due to the need for equipping these units in the income allowing the implementation of statutory tasks. One of the main sources of own income of the municipality is revenues from local taxes and fees, particularly from property tax.

The paper elaborates on the evolution of legal regulations of said tax, taking into account the *de lege ferenda* postulates formulated by the doctrine of the tax law.

**Keywords:** property tax, changes in legislation, local government

---

<sup>933</sup> Por. L. Etel, R. Dowgier, Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany, Białystok 2013, s. 17 i n.