

REFERATY

Dr hab. Tomasz Wołowicz
zastępca Burmistrza Krynicy –Zdroju

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli infrastruktury portowej oraz budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków (wybrane problemy praktyczne)

Streszczenie

Celem artykułu jest prezentacja wybranych problemów praktycznych dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli infrastruktury portowej wraz z gruntami oraz budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków. Artykuł uwzględnia orzecznictwo sądów administracyjnych oraz opinie praktyków.

Summary

The aim of the article is to present some practical problems concerning the taxation of real estate building port facilities with land, buildings and land entered in the register of monuments. Article takes into account the case law of administrative courts and the opinions of practitioners.

Słowa kluczowe: infrastruktura portowa, zabytki, podatek od nieruchomości

Keywords: harbor infrastructure, monuments buildings, property tax

Zwolnienie budowli infrastruktury portowej

Stosownie do treści art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zwolnione od podatku od nieruchomości są budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty. Zatem ze zwolnienia nie mogą korzystać budynki, a zakres stosowania przedmiotowego zwolnienia wyznaczają dwa pojęcia: „budowle infrastruktury portowej” oraz „budowle zapewniające dostęp do portów i przystani morskich”. Zastosowanie zwolnienia dla gruntów jest konsekwencją stwierdzenia, że mamy do czynienia z występowaniem jednej lub obu ze wskazanych wyżej kategorii. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, posiadaczami samodzielnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych oraz użytkownikami wieczystymi gruntów, z którymi związane jest powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

Ustawa o portach i przystaniach morskich

W tym miejscu trzeba więc podkreślić, że po pierwsze, ze zwolnienia z pewnością nie mogą korzystać budynki, a po drugie, zakres stosowania przedmiotowego zwolnienia wyznaczają dwa pojęcia: „budowle infrastruktury portowej” oraz „budowle zapewniające dostęp do portów i przystani morskich”. Zastosowanie zwolnienia dla gruntów jest konsekwencją stwierdzenia, że mamy do czynienia z występowaniem jednej lub obu ze wskazanych wyżej kategorii. W celu ustalenia, czy posiadane przez podatnika budowle w rzeczywistości stanowią budowle infrastruktury portowej lub infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich, w braku odpowiedniej definicji sformułowanej na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prawidłowe jest dokonanie w pierwszej kolejności gramatyczno-słownikowej wykładni powyższych pojęć, która w miarę potrzeb może być następnie uzupełniana wnioskami płynącymi z zastosowania innych rodzajów wykładni: historycznej, systemowej, funkcjonalnej, logicznej, a wreszcie – jeśli nie przede wszystkim – celowościowej, która w odniesieniu do indywidualnych spraw rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych uznana jest za najodpowiedniejszą i najlepiej prowadzącą do rozszyfrowania intencji i celów ustawodawcy.

Analizując wyłącznie definicje pojęć infrastruktury portowej i infrastruktury zapewniającej dostęp do

¹ Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.), dalej: u.p.o.l.

portów i przystani morskich, zawarte w ustawie o portach i przystaniach morskich², należy stwierdzić, że z definicji „infrastruktury portowej”, sformułowanej w art. 2 pkt 4 u.p.p.m., nie wynika, iż wymienione tam obiekty powinny pozostawać w posiadaniu podmiotu powołanego do zarządzania portem lub przystanią morską, a jedynie, że mają być „przeznaczone do świadczenia przez podmiot zarządzający portem usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej”. Zatem nie można formułować poglądu, że zwolnienie z podatku od nieruchomości przysługuje jedynie podmiotom powołanym do zarządzania portem i przystanią morską. Takie kryteria nie mają umocowania w przepisach prawa, albowiem z treści art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w połączeniu z zapisem art. 217 Konstytucji RP, wynika, że o obowiązku podatkowym w podatku od nieruchomości nie można decydować w taki sposób, aby przesłanką zwalniającą z tego podatku była przynależność podatnika do kategorii podatników wyodrębnionej ze względu na cechy podmiotowe. Artykuł 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. reguluje zwolnienie o charakterze przedmiotowym. Wobec powyższego stwierdzić należy, że od ogólnego przedmiotowego zwolnienia z podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., nie istnieją wyjątki o charakterze podmiotowym. Ponadto na podstawie przepisów niebędących ustawami podatkowymi

ani przepisami prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 1 i 2 ordynacji podatkowej³ nie jest dopuszczalna interpretacja przepisu art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. różnicująca podatników w zależności od tego, czy są oni podmiotami zarządzającymi portem lub przystanią morską.

Wobec braku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicji pojęć infrastruktury portowej oraz infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich, należy w pierwszej kolejności ustalić znaczenie tych pojęć. Warto zatem posłużyć się wykładnią językową, opartą na słownikowym rozumieniu wskazanych zwrotów, lub też wykładnią systemową, poszukującą tego znaczenia w innych aktach prawnych. W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że w samej treści art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie sposób znaleźć wprost odesłania do definicji zawartych w innych aktach prawnych. Nie można jednak przyjąć, że taki zabieg legislacyjny wyklucza posłużenie się wykładnią systemową, zwłaszcza gdy uwzględnić historyczną ewolucję analizowanego zwolnienia. Obecnie obowiązujące brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zostało mu nadane ustawą o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw⁴. W ustawie o portach i przystaniach morskich definiuje się oba użyte w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. pojęcia. A zatem pomimo braku odesłania w tym prze-

² Ustawa z 20.12.1996 r. o portach i przystaniach morskich (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 967 ze zm.), dalej: u.p.p.m.

³ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm)

⁴ Ustawa z 6.09.2001 r. o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 111, poz. 1197).

pisie wprost do regulacji wskazanej ustawy, nie powinno budzić wątpliwości, że wykładnia systemowa ma pierwszeństwo przed wykładnią językową⁵. Zatem należy stwierdzić jednoznacznie, że 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 u.p.p.m. definiuje się pojęcie infrastruktury portowej oraz infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich. Poprzez infrastrukturę portową rozumie się znajdujące 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. 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, urządzeniami i instalacjami. Definiując w pierwszej kolejności infrastrukturę zapewniającą dostęp do portów lub przystani morskich, należy podkreślić, że w art. 2 pkt 5 u.p.p.m. wskazuje się na następujące elementy⁶: są to tory wodne

wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, urządzeniami i instalacjami, prowadzące do portu lub przystani morskiej oraz położone w granicach portu lub przystani morskiej. W art. 2 pkt 4 u.p.p.m. wskazuje się natomiast na warunki, które muszą być spełnione, aby dana budowla mogła być zaliczona do infrastruktury portowej. A zatem taka budowla musi znajdować się w granicach portu lub przystani morskiej, musi być ogólnodostępna, musi być związana z funkcjonowaniem portu oraz powinna być przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. Budowle znajdujące się w granicach portu muszą być ogólnodostępne⁷. Poprzez ogólnodostępność budowli usytuowanych w granicach portu należy rozumieć nieograniczony do nich dostęp. Bez wątplenia ogólnodostępność wskazanych budowli wiąże się z tym, że przedsiębiorstwa podmiotów gospodarczych zarządzających portami, zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.p.m., mają charakter użyteczności publicznej. Przedsiębiorstwo użyteczności publicznej ma na celu bieżące i nieprzerwane zaspokajanie potrzeb ludności. Oznacza to, że nie można za tego rodzaju obiekty uznać tych, do których dostęp ma ograniczony charakter. Z sytuacją taką będziemy mieli do czynienia w tych przypadkach, w których zarząd portu w drodze umowy cywilnoprawnej przenosi posiadanie budowli znajdujących

⁵ Zob. wyroki NSA: z 10.12.2008 r. (II FSK 1082/07), LEX nr 519895; z 3.06.2008 r. (II FSK 996/07), POP 2008/4, poz. 59

⁶ L. Eteł, Podatek od nieruchomości. Komentarz do art. 7 ustawy o podatku od nieruchomości, LEX/el. 2012.

⁷ Ogólnodostępny to dostępny dla wszystkich. Zob. T. Karpowicz (red.), Słownik ortograficzny języka polskiego, Muza 2001, 2005, 2006

się na terenie portu, a posiadacz ogranicza do nich dostęp. Co do zasady bowiem dostęp do gruntów i infrastruktury przysługuje wyłącznie posiadaczowi, a nie ogółowi podmiotów. Oznacza to, że przekazanie budowli na podstawie zawartych umów innym niż zarząd portu podmiotom ogranicza ich ogólnodostępność, gdyż trudno przypuszczać, że podmioty te będą je wszystkim udostępniały⁸.

Infrastruktura portowa związana jest z funkcjonowaniem portu. Pojęcie to jest bardzo nieprecyzyjne. Można przyjąć ogólne założenie, że cały majątek, którym dysponuje podmiot zarządzający portem, jest związany bezpośrednio lub pośrednio z jego funkcjonowaniem. Od tej zasady z pewnością będą jednak istniały wyjątki, które dotyczą tych wszystkich sytuacji, w których znajdujące się w granicach portu budowle są przekazywane przez zarząd portu podmiotom trzecim. W tym przypadku konieczne są analiza umów przenoszących posiadanie i ustalenie faktycznego sposobu ich wykorzystywania. Nie można bowiem z góry wykluczyć sytuacji, w której najemcy (dzierżawcy) wykorzystują budowle do celów innych niż związane z funkcjonowaniem portu, w szczególności działalności gospodarczej. Ostatnim warunkiem, który musi być spełniony, aby można było zaliczyć budowle do infrastruktury portowej, jest ich przeznaczenie do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa

w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. Przepis ten stanowi, że przedmiot działalności przedsiębiorstwa podmiotu zarządzającego obejmuje w szczególności świadczenie usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3.06.2008 r., do 6.11.2001 r., zgodnie z art. 2 pkt 4, ustawa rozumiała przez infrastrukturę portową znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje związane z funkcjonowaniem portu, znajdujące się na gruntach, którymi gospodaruje podmiot zarządzający. Od tego terminu definicję tę rozszerzono na akwenty portowe i dodano stwierdzenie, że infrastruktura portowa ma być przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. w związku z tym przepis art. 2 pkt 4 otrzymał brzmienie, że ilekroć w ustawie jest mowa o infrastrukturze portowej, rozumie się przez to znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akwenty 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. Takie oznaczenie definicji infrastruktury portowej w ustawie zmieniającej, jak zauważa sąd, oznaczało z jednej strony jej rozszerzenie o akwenty portowe, a z drugiej – jej zawężenie, gdyż usługi musiały być objęte zadaniami wykonywanymi

⁸ L. Eteł, Podatek od nieruchomości...

przez podmiot zarządzający portem i związane z korzystaniem z infrastruktury portowej.

Grunty a nie rozpoczęty proces inwestycyjny

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 2a u.p.o.l. wprowadza nowe zwolnienie w podatku od nieruchomości, któremu podlegają „grunty, które znajdują się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską, pozyskane na potrzeby rozwoju portu lub przystani morskiej, zajęte na działalność określoną w statucie tego podmiotu, położone w granicach portów i przystani morskich – od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podmiot ten wszedł w ich posiadanie – nie dłużej niż przez okres 5 lat, z wyjątkiem gruntów zajętych przez podmiot inny niż podmiot zarządzający portem lub przystanią morską”. A zatem aby podmiot gospodarczy zarządzający portami morskimi mógł skorzystać z powyższego zwolnienia, muszą być spełnione następujące warunki: grunty muszą znajdować się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską, muszą być pozyskane na potrzeby rozwoju portu lub przystani morskiej, muszą być zajęte na działalność określoną w statucie podmiotu zarządzającego, muszą być położone w granicach portów i przystani morskich lub nie mogą być zajęte przez podmiot inny niż podmiot zarządzający portem lub przystanią morską.

Zwolnienie to będzie miało zastosowanie również w stosunku do gruntów spełniających powyższe

warunki, znajdujących się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską. Wynika to z art. 4 ustawy o zmianie ustawy o portach o przystaniach morskich oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Ustawa ta wprowadza bowiem jedno nowe zwolnienie – dodane do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w art. 7 ust. 1 pkt 2a. Artykuł 4 ustawy o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich jest przepisem przejściowym, regulującym sposób wejścia w życie nowego zwolnienia, a także zakres jego stosowania co do zastanego w dniu wejścia w życie ustawy stanu prawnego i faktycznego. Jak wspomniano już wyżej, aby podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia wymienionego w art. 7 ust. 1 pkt 2a u.p.o.l., grunt, który ma być objęty zwolnieniem – musi łącznie spełniać kryteria wymienione w tym przepisie. Należy pamiętać, że grunt będący w posiadaniu innego podmiotu niż podmiot zarządzający portem lub przystanią morską – nie spełnia warunków wymienionych w pkt 5 powoływanego przepisu i w związku z tym nie przysługuje w stosunku do niego przedmiotowe zwolnienie. Grunt, do którego będzie miało zastosowanie zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 2a u.p.o.l., musi być pozyskany na potrzeby rozwoju portu lub przystani morskiej, na działalność określoną w statucie podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską. Okoliczność, czy grunt został nabyty na potrzeby rozwoju, stwierdzić można np. na podstawie uchwały zarządu podmiotu zarzą-

dającego o celu nabycia nieruchomości.

Budynki i grunty wpisane do rejestru zabytków a podatek od nieruchomości

Kontrowersje i spory interpretacyjne

Grunty i budynki wpisane do rejestru zabytków są zwolnione z podatku od nieruchomości pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków⁹, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej¹⁰. Warunkiem zwolnienia jest spełnienie łącznie trzech czynników, takich jak: indywidualny wpis nieruchomości do rejestru zabytków, utrzymywanie i konserwacja nieruchomości zgodnie z przepisami o ochronie zabytków oraz niezajęcie na prowadzoną działalność gospodarczą.

W praktyce kontrowersje i spory interpretacyjne budzi sformułowanie „pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji”. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu rozstrzygnięto problem zboru poewangelickiego, będącego zabytkiem wpisanym do rejestru zabytków¹¹. Stanowiąc o zastosowaniu zwolnienia pod warunkiem utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, ustawodawca nie wskazał, kto i w jaki sposób ma dokonywać weryfikacji spełnienia tego warunku. Skoro jed-

nak utrzymanie i konserwacja obiektów mają spełniać wymogi przepisów o ochronie zabytków, wskazuje to na konieczność dokonania takiej weryfikacji również zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Zgodnie z art. 38 ust. 1 u.o.z. kontrolę przestrzegania i stosowania przepisów dotyczących ochrony zabytków i opieki nad zabytkami sprawują wojewódzki konserwator zabytków lub działający z jego upoważnienia pracownicy wojewódzkiego urzędu ochrony zabytków. Artykuł 39 ust. 1 u.o.z. stanowi, że z czynności kontrolnych kontrolujący sporządza protokół, którego jeden egzemplarz doręcza kontrolowanej osobie fizycznej lub kierownikowi kontrolowanej jednostki organizacyjnej. Protokół podpisują kontrolujący i kontrolowana osoba fizyczna albo kierownik kontrolowanej jednostki organizacyjnej lub upoważniona przez niego osoba, którzy mogą wnieść do niego umotywowane zastrzeżenia i uwagi. w przypadku stwierdzenia określonych nieprawidłowości, zgodnie z art. 40 ust. 1 i ust. 2 u.o.z., wojewódzki konserwator powinien wydać zalecenia albo stosowną decyzję. Zwolnienie nie jest zatem przewidziane dla obiektów, których dotyczą inne formy ochrony nad zabytkami, wskazane w art. 7 u.o.z. Dla zwolnienia nie wystarczy np. ochrona przyznana na podstawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Jednocześnie omawiana ulga obejmuje wyłącznie budynki (np. kamienice, zamki) oraz grunty (aleje, ogrody, drogi itp.). Do

⁹ Ustawa z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. Nr 162, poz. 1568 ze zm.), dalej: u.o.z.

¹⁰ Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), dalej: u.p.o.l.

¹¹ Wyrok WSA w Poznaniu z 24.08.2006 r. (I SA/Po 1203/05).

zwolnienia z podatku nie kwalifikują się natomiast budowle, nawet jeśli mają charakter zabytkowy (mosty, wiadukty, wały, fortyfikacje itp.)¹².

W innym wyroku WSA¹³ stwierdzono, że utrata zwolnienia określonego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. następuje, gdy nieruchomości wpisana do rejestru zabytków nie jest utrzymywana i konserwowana zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Aby jednak do tego doszło, muszą zostać podjęte stosowne działania zarówno przez organ podatkowy, jak i organ uprawniony do dokonania oceny dotyczącej właściwego utrzymania zabytku. Organ podatkowy, w trybie art. 209 § 1 ordynacji podatkowej¹⁴, powinien zwrócić się do wojewódzkiego konserwatora zabytków o zajęcie stanowiska odnośnie do należytego utrzymania nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków. w wyroku WSA w Opolu¹⁵ stwierdzono, że utrata zwolnienia następuje, gdy nieruchomości wpisana do rejestru zabytków nie jest utrzymywana i konserwowana zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Aby jednak do tego doszło, muszą zostać podjęte stosowne działania zarówno przez organ podatkowy, jak i przez organ uprawniony do dokonania oceny dotyczą-

cej właściwego utrzymania zabytku. Kontrolę w zakresie przestrzegania i stosowania przepisów dotyczących ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami sprawują wojewódzki konserwator zabytków lub działający z jego upoważnienia pracownicy wojewódzkiego urzędu ochrony zabytków. Zatem to właśnie do wojewódzkiego konserwatora zabytków powinien zwrócić się organ podatkowy o zajęcie stanowiska odnośnie do należytego utrzymania nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków. Wojewódzki konserwator zabytków jest bowiem właściwy do określenia, czy dany zabytek jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Kwestie te zostały uregulowane w art. 38 i n. u.o.z. Zajęcie przez wojewódzkiego konserwatora zabytków stanowiska odnośnie do prawidłowości utrzymania zabytku powinno jednak nastąpić po zwróceniu się o to przez organ podatkowy. 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. Takie postępowanie należy uznać za właściwe w świetle przepisów o postępowaniu dowodowym¹⁶.

Wojewódzki Sąd Administracyjny

¹² Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w nieprawomocnych wyrokach z 6.09.2011 r. (I SA/Ld 830/11) i (SA/Ld 831/11) stwierdził, że zwolnienie dotyczące budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków znajduje zastosowanie, gdy wpis tych przedmiotów ma charakter „indywidualny”. Omawiane zwolnienie z podatku obejmuje wyłącznie budynki (pałace, zamki, kamienice) i grunty (ogrody, place, aleje) stanowiące wartości zabytkowe, które potwierdzają ich wpis do rejestru zabytków. Do zastosowania zwolnienia konieczne jest również wypełnienie drugiej przesłanki, dotyczącej utrzymania i konserwacji nieruchomości zabytkowej, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Zwolnienie nie dotyczy oczywiście nieruchomości lub jej części w przypadku prowadzenia na jej obszarze działalności gospodarczej.

¹³ Wyrok WSA w Szczecinie z 4.10.2007 r. (I SA/Sz 235/07).

¹⁴ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).

¹⁵ Wyrok WSA w Opolu z 17.12.2008 r. (I SA/Op 272/08).

¹⁶ Por. wyrok NSA z 24.06.2010 r. (II FSK 343/09).

w Gliwicach¹⁷ stwierdził, że zwalnia się 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. Według niego do ustalenia zaistnienia drugiej przesłanki zwolnienia konieczne jest określone zachowanie się podatnika. To zachowanie to „utrzymywanie” i „konserwacja” gruntów i budynków zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Skoro zatem przepis prawa podatkowego odsyła do przepisów innych niż podatkowe, to znaczy, że zachowanie się podatnika decydujące o spełnieniu warunków zwolnienia podatkowego będzie podlegało ocenie z punktu widzenia wskazanych w tym przepisie norm.

„Utrzymywanie” zabytku a zwolnienie ustawowe

Według WSA krótka analiza tych najistotniejszych regulacji zawartych w ustawie, do której odsyła stosowny przepis z art. 7, prowadzi do wniosku, że istotę zachowania polegającego na „utrzymywaniu” zabytku zgodnie z przepisami o ochronie zabytków można sprowadzić do przestrzegania w szczególności tych przepisów, które nakładają na właściciela zabytku określone obowiązki. Będzie to zatem obowiązek zabezpieczenia zabytku przed zniszczeniem, uszkodzeniem i dewastacją, a także obowiązek podporządkowania się działaniom organów ochrony zaby-

ków. Z tych rozważań wynika wniosek, że aby można było dokonać jakichkolwiek ocen spełnienia przez podatnika warunku ustawowego zwolnienia, niezbędne jest istnienie punktu odniesienia tych ocen, czyli innymi słowy – zgodnie z nomenklaturą analizowanych ustaw – stanu zachowania zabytku w dacie objęcia go we władanie przez podatnika. Wojewódzki Sąd Administracyjny podkreślił, że istotne jest, iż ustalenia organów podatkowych w tym zakresie muszą – choćby tylko z racji ustawowego odesłania – opierać się na opiniach organów ochrony zabytków. Z punktu widzenia możliwości ich weryfikacji najbardziej przydatne są zalecenia pokontrolne.

Zdaniem WSA w Poznaniu¹⁸ podkreślenia wymaga to, że konstrukcja omawianego zwolnienia podatkowego przesądza o tym, iż jest on stosowany przez organ obligatoryjnie z urzędu, nie zależy od wniosku podatnika ani od jego stanowiska w tej sprawie. Organ podatkowy, ustalwszy 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-

¹⁷ Por.: wyrok WSA w Gliwicach: z 15.07.2008 r. (I SA/GI 149/08); z 15.07.2008 r. (I SA/GI 152/08).

¹⁸ Por. wyroku z 7.07.2010 r. (III SA/Po 302/10), także wyrok WSA w Opolu z 24.11.2010 r. (I SA/Op 547/10).

bytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Z powyższego wynika, że ocena zachowania się podatnika, polegającego na „utrzymywaniu” i „konserwacji” gruntów i budynków, powinna być dokonana z punktu widzenia przepisów o ochronie zabytków. w art. 5 u.o.z. zawarto definicję opieki nad zabytkiem. Opieka nad zabytkiem sprawowana przez jego właściciela lub posiadacza polega w szczególności na zapewnieniu warunków naukowego badania i dokumentowania zabytku; prowadzeniu prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku; zabezpieczeniu i utrzymaniu zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie; korzystaniu z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości; popularyzowaniu i upowszechnianiu wiedzy o zabytku oraz jego znaczeniu dla historii i kultury. Analiza przepisów, zdaniem WSA, prowadzi do wniosku, że istotę zachowania polegającego na „utrzymywaniu” zabytku zgodnie z przepisami o ochronie zabytków można sprowadzić do przestrzegania w szczególności tych przepisów, które nakładają na właściciela zabytku obowiązek realizacji działań wynikających z definicji opieki nad zabytkami, a zatem zabezpieczenia i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie i korzystania z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości. Podkreślenia ponadto wymaga fakt, że z omawianej ustawy wynika obowiązek podporządkowania się działaniom organów ochrony

zabytków.

Zwolnienie budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków a zwolnienie gruntów

Zwolnienie, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l., obejmuje grunty i budynki charakteryzujące się tym, że na podstawie decyzji wydanej przez właściwy do spraw ochrony zabytków organ administracji publicznej zostały wpisane indywidualnie do rejestru zabytków¹⁹. Zwrot „indywidualnie” należy rozumieć w ten sposób, że wpis musi dotyczyć odrębnie gruntu i odrębnie budynku. Ustawodawca założył zatem taką możliwość, że zwolnienie będzie dotyczyło jedynie budynku, pod warunkiem wpisania go do rejestru zabytków. Przepis ten nie pozwala na przyjęcie – zdaniem WSA – że wpisanie budynku do rejestru zabytków automatycznie powoduje uznanie gruntu pod tym budynkiem za zabytek objęty rejestrem zabytków, dając tym samym podstawę do zastosowania wobec tego gruntu zwolnienia przedmiotowego z przytoczonej wyżej regulacji ustawowej.

Za przyjętą interpretacją, według WSA, przemawia także zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. definicja budynku jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Budynek jest wprawdzie trwale z gruntem związany, ale taka definicja nie oznacza, że w przypadku gdy przepisy podatkowe mówią o budynku, automatycznie dotyczą także gruntu, na którym

¹⁹ Por. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 12.12.2008 r. (ISA/Go 720/08).

jest on posadowiony. A zatem indywidualny wpis do rejestru zabytków budynków stanowiących odrębny przedmiot opodatkowania nie może zostać uznany za stanowiący podstawę do objęcia zwolnieniem również zajętych pod te budynki gruntów²⁰. W uzasadnieniu NSA wskazał, że w rozpatrywanej sprawie sporne pozostawało to, czy zwolnieniem z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. zostały objęte zarówno budynki wpisane do rejestru zabytków, jak i grunty, na których budynki te zostały posadowione. Sąd podkreślił, że zwolnieniem zostały objęte budynki i grunty wpisane „indywidualnie” do rejestru zabytków. Przedmiotem sporu pozostaje właściwa wykładnia omawianego przepisu w zakresie pierwszej z wymienionych przesłanek. Określenie, że zwolnieniem zostały objęte „grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków”, oznacza, iż wpis musi się odnosić odrębnie do każdego z tych przedmiotów opodatkowania (gruntów i budynków). Wpis do rejestru zabytków musi mieć bowiem charakter „indywidualny”.

W literaturze słusznie wskazuje się, że 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 grunt i budynek. Są to bowiem odrębne przedmioty opodatkowania. Nie ma przy tym znaczenia, że na gruncie prawa cywilnego obowiązuje zasa-

da, zgodnie z którą wszystko co jest na gruncie dzieli los prawny gruntu. Nie można traktować budynku i gruntu na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako jednej nieruchomości”²¹.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wskazał na trafne stanowisko zawarte w skardze, że z zapisów w ewidencji gruntów odnośnie do spornej działki jednoznacznie wynika, iż opisana jest ona jako grunty rolne, łąki trwałe, pastwiska trwałe oraz grunty zadrzewione i rowy²². Żadna część tej działki nie została natomiast określona jak grunt objęty ochroną konserwatorską. Określenie jakiegoś gruntu w ewidencji gruntów jako rolny stwarza zatem domniemanie, że uprawa prowadzona na tym gruncie jest rolna. Według WSA trafna jest również uwaga, że pisma wojewódzkiego konserwatora zabytków stanowią jedynie informacje i nie są aktami normatywnymi. Nie mogą zatem stanowić o objęciu spornego gruntu ochroną konserwatora zabytków, co może nastąpić jedynie w formie decyzji administracyjnej. Kwestionując dane z ewidencji gruntów odnośnie do części tej działki, trzeba najpierw zwrócić się we właściwym trybie do konserwatora zabytków o objęcie jej ochroną konserwatorską. A zatem organ podatkowy, wymierzając podatek od spornej działki, nie miał podstawy prawnej do przyjęcia, że jest ona objęta ochroną konserwa-

21 B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009/7–8, 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” 2010/2, s. 15.

22 Zob. wyrok WSA w Olsztynie z 12.12.2007 r. (I SA/Ol 440/07).

²⁰ Wyrok NSA z 13.08.2010 r. (II FSK 450/09).

torską, gdyż brakowało decyzji administracyjnej w tym zakresie, a co za tym idzie – nie mogło to znaleźć odzwierciedlenia w ewidencji gruntów.

Bibliografia

L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz do art. 7 ustawy o podatku od nieruchomości*, LEX/el. 2012.

T. Karpowicz (red.), *Słownik ortograficzny języka polskiego*, Muza 2001, 2005, 2006.

B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009/7–8.

K. Radzikowski, *Zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów i budynków wpisanych do rejestru zabytków*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010/2.

Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.).

Ustawa z 20.12.1996 r. o portach i przystaniach morskich (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 967 ze zm.).

Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.).

Ustawa z 6.09.2001 r. o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 111, poz. 1197).

Ustawa z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. Nr 162, poz. 1568 ze zm.).

Wyroki NSA: z 10.12.2008 r. (II FSK

1082/07), LEX nr 519895; z 3.06.2008 r. (II FSK 996/07), POP 2008/4, poz. 59.

Wyrok WSA w Poznaniu z 24.08.2006 r. (I SA/Po 1203/05).

Wyrok WSA w Szczecinie z 4.10.2007 r. (I SA/Sz 235/07).

Wyrok WSA w Opolu z 17.12.2008 r. (I SA/Op 272/08).

Wyrok NSA z 24.06.2010 r. (II FSK 343/09).

Wyrok WSA w Gliwicach: z 15.07.2008 r. (I SA/Gl 149/08); z 15.07.2008 r. (I SA/Gl 152/08).

Wyrok WSA w Poznaniu z 7.07.2010 r. (III SA/Po 302/10).

Wyrok WSA w Opolu z 24.11.2010 r. (I SA/Op 547/10).

Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 12.12.2008 r. (I SA/Go 720/08).

Wyrok NSA z 13.08.2010 r. (II FSK 450/09).

Wyrok WSA w Olsztynie z 12.12.2007 r. (I SA/Ol 440/07).