

Received: 24 May 2019
Revised: 21 June 2019
Accepted: 27 June 2019
Published: 30 June 2019

LEGAL ANALYSIS OF THE USE OF THE BUILDING AND THE TAX OBLIGATION UNDER THE REAL ESTATE TAX

UŻYTKOWANIE BUDYNKU A OBOWIĄZEK PODATKOWY W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Sylwia Skrzypek-Ahmed

PhD, Institute of Public Administration, Management and Business,
Faculty of Administration and Social Sciences
University of Economics and Innovation in Lublin (WSEI) / Poland
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1211-0683>

* Corresponding author: e-mail: sylwia.skrzypek-ahmed@wsei.lublin.pl

Abstract:

In practice, doubts may arise both about the issue of the tax obligation under real estate tax, as well as its expiry, especially in the situation of demolition of buildings (or sale of real estate after construction). Taxpayers point out that an object deprived of one of the constitutive elements, such as walls or roof, is not a building and should not be taxed regardless of the duration of its demolition. The majority of administrative courts take the side of taxpayers, stating, among other things, that demolition works in a building are most often stretched in time, therefore the tax obligation may be extinguished before the end of demolition due to the demolition of the building's constitutive features under the Act. Thus, the expiry of the tax obligation may be related to depriving the building of one of the external building partitions (a load-bearing wall) or the roof. It is important, therefore, that the taxpayers carrying out the demolition (in the event of a dispute with the tax authorities) can document the demolition of the roof or wall of the building, entries in the construction log, as well as evidence in the form of photographic documentation.


Keywords: real estate tax, building, construction, taxation

Streszczenie:

W praktyce wątpliwości budzi zarówno kwestia powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, jak i jego wygaśnięcia, szczególnie w sytuacji rozbiórki budynków (jak i

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation
Under the Real Estate Tax

International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

sprzedaży nieruchomości po wybudowaniu). Podatnicy zwracają uwagę, że obiekt pozbawiony jednego z konstytutywnych dla budynku elementów, jak posiadanie ścian czy dachu nie jest budynkiem i nie powinien podlegać opodatkowaniu bez względu na czas trwania jego rozbiórki. Sądy administracyjne w większości zajmują korzystne dla podatników stanowisko, stwierdzając m.in., iż prace rozbiórkowe budynku najczęściej są rozciągnięte w czasie, zatem jeszcze przed zakończeniem rozbiórki może dojść do wygaśnięcia obowiązku podatkowego na skutek utraty przez obiekt podlegający rozbiórce cech konstytutywnych budynku w rozumieniu ustawy. Zatem wygaśnięcie obowiązku podatkowego może być związane z pozbawieniem budynku jednej z zewnętrznych przegród budowlanych (np. ściany nośnej) lub dachu. Ważne jest zatem, aby podatnicy przeprowadzający rozbiórkę potrafili (w przypadku sporu z organami podatkowymi) udokumentować fakt rozbiórki np. dachu czy ściany budynku, poprzez wpisy w dzienniku budowy, jak i dowody w postaci np. dokumentacji fotograficznej.


Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, budynek, budowla, opodatkowanie

Główny zarys problemu i jego związku z ważnymi kwestiami naukowymi i praktycznymi.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Niezbędne do określenia momentu powstania obowiązku podatkowego jest więc ustalenie chwili, w której podatnik dokonuje czynności mającej wpływ na zaistnienie obowiązku podatkowego. Oznacza to, że organ podatkowy ma obowiązek – w ramach postępowania wyjaśniającego - ustalić moment nabycia własności, prawa użytkowania wieczystego czy też wejścia w posiadanie, jeżeli z tymi okolicznościami jest związane powstanie obowiązku podatkowego (Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Po 792/10 ORAZ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 496/09.). Zasadę tę modyfikuje art. 6 ust. 2 u.p.o.l. stanowiący, iż w przypadku budynków lub ich części oraz budowli obowiązek podatkowy powstaje dopiero od początku roku następującego po roku, w którym budowa wspomnianych obiektów została zakończona lub w którym rozpoczęto użytkowanie budynku albo jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. Regulacja ta oznacza, że ukończenie budowy budynku lub rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie w dniu 2 stycznia rodzi obowiązek podatkowy w omawianym podatku dopiero od dnia 1 stycznia następnego roku. Z punktu widzenia powstania

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypiek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax


International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

obowiązku podatkowego traktuje się przy tym na równi fakt ukończenia budowy i rozpoczęcia użytkowania budynku. Zarówno w jednym, jak i w drugim przypadku obowiązek dotyczy całego budynku, chociażby właściciel miał przez następnych kilka lat zajmować tylko jego parter z powodu np. niewykończenia reszty budynku. Mówi o tym pismo Departamentu Podatków Lokalnych Ministerstwa Finansów z dnia 11 grudnia 2009 r., nr PL/LS/833/113/MGS/09/PL-317, w sprawie powstania obowiązku podatkowego przy nowo wybudowanych budynkach, (...) w sytuacji, gdy podatnik rozpoczyna użytkowanie części istniejącego budynku przed jego ostatecznym wykończeniem, to po zakończeniu okresu tzw. wakacji podatkowych wynikającego z art. 6 ust. 2 u.p.o.l., obowiązek podatkowy powstaje w odniesieniu do całego istniejącego budynku, a nie tylko do użytkowanej części. Znajduje to potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 23 stycznia 2008 r. (sygn. akt II FSK 1520/06), w którym stwierdza się, że jeżeli budynek istnieje i ma jednolite przeznaczenie, to opodatkowaniu podlega cała jego powierzchnia użytkowa, choćby w danym roku część budynku nie była wykorzystywana. Ponadto, regulacja ta znajduje zastosowanie do nowych budynków, bez względu na to czy podatnik jest ich pierwotnym wytwórcą czy też ich nabywcą. Wynika to stąd, iż stan „istnienia budynku” jest kategorią obiektywną, niezależną od właściwości podmiotu władającego tym obiektem budowlanym. W konsekwencji, nabycie „budynek w budowie” nie wyłącza stosowania wakacji podatkowych z analizowanego przepisu dla jego nabywcy (Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2014 r. sygn. akt. II FSK 1025/12). Opisująca różnica co do momentu powstania obowiązku podatkowego została wprowadzona ze względu na chęć ulgowego opodatkowania nowych budynków lub budowli w roku, w którym je wybudowano lub rozpoczęto użytkowanie budynków przed ich ostatecznym wykończeniem. Przepis ten nie znajduje zastosowania do budynków remontowanych. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że przepis art. 6 ust. 2 u.p.o.l. nie obejmuje swoim zakresem istniejących budynków, które zostały poddane remontowi kapitalnemu. Dotyczy on - z czym należy się zgodzić - tylko nowych budynków i budowli. Z analizowanego art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wynika, że rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie powoduje konieczność zapłacenia podatku, od początku następnego roku, ustalanego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania. Nie zmienia tego fakt, iż właściciel np. ma zamiar zajmować przez kilka następnych lat wyłącznie parter z powodu niewykończenia reszty budynku. Piętra nieużytkowane też podlegają opodatkowaniu. Zatem

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation
Under the Real Estate Tax

International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

rozpoczęcie użytkowania części budynku przed jego ostatecznym wykończeniem powoduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości od całego budynku, począwszy od dnia 1 stycznia kolejnego roku podatkowego (Dowgier R., Popławski M., 2006, s. 23-27 oraz Uchwała składu pięciu sędziów NSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 1997 r., FPK 3/97).


Analiza najnowszych badań, aktów prawnych i literatury przedmiotu, w których podjęto omówienie podjętej problematyki.

Ponieważ przepisy u.p.o.l. nie zawierają definicji pojęcia „użytkowania budynku”, to należy poszukać interpretacji tego terminu w innych gałęziach prawa. W przepisach ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (dalej p.b.) z terminem „użytkowania obiektu budowlanego” przed jego ostatecznym wykończeniem spotykamy się na gruncie instytucji pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego. Do użytkowania obiektu budowlanego (powstałego w oparciu o pozwolenie na budowę) można przystąpić po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy. Do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego należy dołączyć następujące dokumenty:

- 1) oryginał dziennika budowy;
- 2) oświadczenie kierownika budowy:
 - a) o zgodności wykonania obiektu budowlanego z projektem budowlanym i warunkami pozwolenia na budowę i przepisami,
 - b) o doprowadzeniu do należytego stanu i porządku terenu budowy, a także - w razie korzystania - drogi, ulicy, sąsiedniej nieruchomości, budynku lub lokalu;
- 3) oświadczenie o właściwym zagospodarowaniu terenów przyległych, jeżeli eksploatacja wybudowanego obiektu jest uzależniona od ich odpowiedniego zagospodarowania;
- 4) protokoły badań i sprawdzeń;
- 5) inwentaryzację geodezyjną powykonawczą;
- 6) potwierdzenie, zgodnie z odrębnymi przepisami, odbioru wykonanych przyłączy. Zgodnie z treścią art. 55 ust. 1 pkt. 3 p.b., jeżeli przystąpienie do użytkowania obiektu budowlanego ma nastąpić przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych, to przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać decyzję o pozwoleniu na użytkowanie. Rozpoczęcie użytkowania budynku przed jego ostatecznym wykończeniem wymaga zatem uzyskania decyzji administracyjnej, w której mogą zostać określone warunki użytkowania obiektu budowlanego, jak i roboty

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypiek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax


International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

budowlane, których wykonanie w określonym terminie będzie warunkować użytkowanie obiektu (art. 59 ust. 2 i 3 p. b.). Przy czym obowiązek podatkowy – o którym mowa w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. - powstanie również w przypadku rozpoczęcia użytkowania budynku bez uprzedniego uzyskania pozwolenia na użytkowanie (M. Ślifirczyk 2003, s. 18). Wątpliwości powstają w przypadku, gdy uzyskano decyzję o pozwoleniu na użytkowanie budynku przed wykonaniem wszystkich robót budowlanych, a podatnik faktycznie nie użytkuje budynku. Trzeba się zgodzić z tezą, iż z brzmienia przepisów art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wynika, że powstanie obowiązku podatkowego związane może być wyłącznie z faktycznym rozpoczęciem użytkowania budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. Nie znajdują uzasadnienia poglądy dopuszczające powstanie obowiązku podatkowego jedynie z uwagi na wydanie decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, jeżeli budowa nie została zakończona, a budynek nie jest użytkowany (M. Ślifirczyk 2003, s 18-19). Konsekwentnie, w ślad za wyżej przedstawionymi poglądami doktryny, sformułowane są poglądy w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie podkreśla się autonomiczność powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, który to obowiązek powstaje niezależnie od spełnienia przez podatnika wymogów formalnych związanych z procesem budowlanym (Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 listopada 2015 r., sygn. akt. II FSK 2405/13). Obowiązek podatkowy może być związany z rozpoczęciem użytkowania budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. W tym przypadku chodzi oczywiście o rozpoczęcie faktycznego użytkowania budynku lub jego części. W takiej sytuacji nie muszą być spełnione warunki uprawniające do użytkowania budynku, o których mowa w art. 54 czy 55 p.b. Zatem przepisy u.p.o.l. uzależniają opodatkowanie budynków od stanu faktycznego (zakończenie budowy lub rozpoczęcie użytkowania budynku przed jego ostatecznym wykończeniem), a nie od stanu prawnego wyrażającego się w uzyskaniu stosownych pozwoleń administracyjnych. Przepis art. 6 ust. 2 u.p.o.l. nie warunkuje powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości od tego czy zostały spełnione przesłanki budowy i użytkowania tych obiektów przewidziane w przepisach prawa budowlanego (Etel L., 2009 s. 222). W ślad za ugruntowaną linią orzecniczą oraz poglądami doktryny rozpoczęcie użytkowania budynku powinno być zatem rozumiane potocznie, w związku z czym dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie ma znaczenia to, czy użytkowanie rozpoczęło się zgodnie z prawem i czy obiekt rzeczywiście nadawał się do wykorzystywania (por. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. akt. III SA/Po 949/13; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax

International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

grudnia 2014 r., syg. akt. I SA/GI 608/14). Wakacje podatkowe z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. polegające na przesunięciu terminu powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości na dzień 1 stycznia roku następnego dotyczą budynków niewykończonych, faktycznie użytkowanych, gdzie opodatkowaniu podlega cały budynek.

Cele i metody badawcze podjęte w analizie tematu.


Nauki społeczne posługują się typowymi metodami spotykanymi na gruncie nauk społecznych i humanistycznych, tj.: badaniem dokumentów (aktów prawnych i wyroków sądów administracyjnych), metodami porównawczymi (ekspertyz, wyroków sądów administracyjnych, interpretacji podatkowych, opinii prawnych, czy analiz wynikających z wykładni językowej, gramatycznej i historycznej) oraz studiami przypadków (kejsami). Rezultatem badań poznawczych są nowe twierdzenia lub teorie. Natomiast rezultatem badań dla potrzeb praktyki gospodarczej są ustalenia czy, i o ile istniejące twierdzenia i teorie dotyczące powstawania obowiązku podatkowego w związku z faktycznym użytkowaniem, budynku są przydatne do rozwiązywania konkretnych problemów, jakie pojawiają się w codziennej działalności gospodarczej podatników. Inaczej mówiąc służą one uściśleniu oraz fragmentarycznej weryfikacji istniejących twierdzeń i teorii. Jako główną metodę badawczą zastosowano indukcję. Polega ona na wyprowadzeniu ogólnych wniosków czy też ustaleniu prawidłowości na podstawie analizy empirycznie stwierdzonych zjawisk i procesów. Jest to typ wnioskowania na podstawie szczegółów o właściwościach ogólnych zjawiska czy przedmiotu. Stosowanie tej metody wymaga przyjęcia założenia, że tylko fakty mogą stanowić podstawę naukowego wnioskowania. Faktami tymi są realnie zaistniałe sytuacje (ekonomiczne i prawne). Do metod indukcyjnych należą różnego rodzaju akty prawne, analizy, ekspertyzy oraz dokumenty naukowe stosowane w badaniach społecznych.

Prezentacja przeprowadzonej analizy. Dyskusja.

Podsumowując, powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości nie zależy od uzyskania prawa do użytkowania budynku, ale uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót. Organy podatkowe – w ramach postępowania dowodowego - mogą ustalić moment zakończenia budowy za pomocą np. wpisów w dzienniku budowy. Dodatkowo okoliczność istotna dla załatwienia sprawy (np. istnienie budynku) może być dowiedziona wszelkimi moż-

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax

International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

liwymi dowodami (np. przesłuchaniem świadków, sąsiadów, dokumentacją fotograficzną itp.).

1) powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem budynku lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót; tym samym powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku,


2) na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.o.l., rozpoczęcie użytkowania części budynku lub budowli powoduje powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do całego budynku lub budowli; z brzmienia tego przepisu wynika zatem, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości jest związany z rozpoczęciem faktycznego użytkowania budynku lub jego części przed jego ostatecznym wykończeniem, a w takim przypadku obowiązek ten powstanie bez względu na to, czy zostaną spełnione przesłanki przewidziane w przepisach prawa budowlanego, czy też nie; jeżeli budynek istnieje to opodatkowaniu podlega cała jego powierzchnia użytkowa, choćby w danym roku część budynku nie była faktycznie wykorzystywana,

3) stan techniczny budynku, czy też jego części, może być przyczyną wyłączenia tego budynku lub jego części z opodatkowania, przewidzianego dla budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, jednak wyeliminowanie takie jest możliwe wyłącznie w przypadku, gdy stan techniczny uniemożliwia wykorzystania tego budynku (jego części) do działalności gospodarczej zarówno w chwili obecnej, jak i w przyszłości; tym samym wyłączenie o jakim mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie obejmuje sytuacji, gdy brak możliwości wykorzystania nieruchomości dla celów działalności gospodarczej wynika z przyczyn leżących po stronie przedsiębiorcy, na co m.in. wskazuje użyte przez ustawodawcę w tym przepisie sformułowanie "nie są i nie mogą być wykorzystywane".

Pojęcie "zakończenia budowy" nie ma swojej legalnej definicji na gruncie u.p.o.l. Również przepisy podstawowego dla procesu budowlanego aktu prawnego, jakim jest Prawo budowlane, takiej definicji nie zawierają (wyrok NSA z dnia 8 maja 2014 r., II FSK 1228/12). Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego. Zgodnie zaś z przepisami Prawa budowlanego rozpoczęcie użytkowania następuje zawsze po zakończeniu budowy, gdyż w myśl art. 54 tej ustawy do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie jest wymagane pozwolenie na budowę, można przystąpić, z

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax


International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

zastrzeżeniem art. 55 i 57, po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli organ ten, w terminie 21 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, nie zgłosi sprzeciwu w drodze decyzji. Z kolei art. 55 pkt. 1 Prawa budowlanego przewiduje, że przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać ostateczną decyzję o pozwoleniu na użytkowanie, jeżeli na wzniesienie obiektu budowlanego jest wymagane pozwolenie na budowę i jest on zaliczony do określonej kategorii. Tym samym, przyjęcie przez ustawodawcę w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. sformułowania o roku, w którym budowa została zakończona, należy tłumaczyć w taki sposób, który wskazuje na sytuację poprzedzającą uzyskanie decyzji ostatecznej, o której mowa w art. 55 Prawa budowlanego, gdyż użytkowanie budynku musi być poprzedzone zakończeniem budowy. W doktrynie wskazano, że spełnienie warunków, o których mowa w art. 57 ust. 1 i 2 Prawa budowlanego przesądza, iż nastąpiło zakończenie budowy (L. Etel 2012, komentarz do art. 6, pkt 3, LEX/el 2012). Tym samym, spełnienie wszystkich warunków wymaganych dla skutecznego złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie uznawane jest za tożsame z chwilą, w której została zakończona budowa budowli albo budynku lub ich części, o której stanowi art. 6 ust. 2 u.p.o.l. Wobec tego to, że mamy do czynienia w tym przepisie z określonym stanem faktycznym - zakończeniem budowy, nie oznacza, że przy jego wykładni nie należy sięgać do norm zawartych w innych ustawach, które dość precyzyjnie sytuują ten moment w czasie poprzez szereg warunków koniecznych, nie tylko do formalnego, ale też i z uwagi na obowiązkową kontrolę z art. 59a Prawa budowlanego, do rzeczywistego zaistnienia tego faktu. Należy też zwrócić uwagę, że NSA w wyroku z dnia 12 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3785/14 uznał, iż nie ma podstaw do uzależnienia stwierdzenia faktu zakończenia prac budowlanych od złożenia zawiadomienia właściwego organu o zakończeniu budowy (art. 54 Prawa budowlanego). Pojęcie zakończenia prac budowlanych należy utożsamiać ze stanem faktycznym umożliwiającym zawiadomienia o zakończeniu budowy. Zgodnie z art. 45 ust. 1 Prawa budowlanego "dziennik budowy stanowi urzędowy dokument przebiegu robót budowlanych oraz zdarzeń i okoliczności zachodzących w toku wykonywania robót". Przekazując więc taki dokument (podpisany przez kierownika budowy i inspektora nadzoru) organowi budowlanemu inwestor potwierdza, że zostały zakończone roboty budowlane dotyczące danego obiektu budowlanego. Data wpisu ujawniona w dzienniku budowy ma decydujące znaczenie w kontekście ustalania określonych skutków w sferze prawa podatkowego

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypiek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax


International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

(B. Pahl 2014, Glosa do wyroku NSA z dnia 8 maja 2014 r. sygn. akt II FSK 1228/12, LEX/el 2014). Co ważne, w wyroku z dnia 1 lutego 2016 r. (LEX nr 1975872) NSA wskazał, że części budynku są opodatkowane wówczas, gdy są przedmiotem podatku płaconego przez określony podmiot w ustalonej lub określonej wysokości. Najczęściej opodatkowanie części budynku będzie miało miejsce w dwóch przypadkach. Pierwszy z nich występuje w sytuacji uregulowanej w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a) u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem, podatnikiem jest posiadacz obiektu budowlanego lub jego części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem (lub z innego tytułu prawnego), z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Z przytoczonej regulacji wynika m.in., że podatnikiem jest posiadacz całego budynku (obiekty budowlanego), ale także posiadacz jego części, jeżeli obiekt lub jego część stanowią własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Nie ma wątpliwości, że budynek jest obiektem budowlanym, o którym mowa w tym przepisie. Co należy rozumieć przez część tego budynku pośrednio wskazuje na to dalszy fragment analizowanego przepisu, z którego wynika, że wyłączone z opodatkowania są osoby fizyczne posiadające lokale mieszkalne niestanowiące odrębnych nieruchomości. Na tej podstawie można stwierdzić, że częścią budynku - w rozumieniu analizowanej ustawy - są m.in. lokale. Lokal został tu wskazany jako część obiektu budowlanego, a konkretnie budynku mieszkalnego. W przypadku więc wynajęcia takiego lokalu stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego przez osobę prawną, przedmiotem podatku nie jest cały budynek, tylko jego część w postaci lokalu niestanowiącego odrębnej nieruchomości. Na tej osobie prawnej ciąży obowiązek zapłacenia podatku - nie od całego budynku, tylko od jego wynajętej części w postaci lokalu. Pozostała część budynku, o ile nie została wynajęta, podlega opodatkowaniu na takiej zasadzie, że płaci za nią podatek jej właściciel (starosta za Skarb Państwa lub gmina, powiat, województwo). Drugim często spotykanym przypadkiem opodatkowania części budynku są lokale stanowiące odrębne nieruchomości. Taki lokal - w sensie fizycznym stanowiący część budynku - jest odrębną nieruchomością i odrębnym przedmiotem podatku. Jest to nieruchomość, o której mowa w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., gdzie określony jest przedmiot podatku. Od takiej części budynku jej właściciel jest zobowiązany zapłacić podatek. Lokale te - co zrozumiacie - są zlokalizowane w budynkach. W tej sytuacji przedmiotem podatku - co należy podkreślić - nie jest budynek, ale lokale

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax


International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

jako odrębne nieruchomości (por. L. Etel 2012, Komentarz do art. 2 ustawy o podatku od nieruchomości 2012, LEX/el.). Podatnikami podatku od lokali są ich właściciele. Płacą oni podatek za swoje lokale i ich udział w częściach budynku stanowiących współwłasność, co bezpośrednio wynika z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Wyodrębnienie w budynku własności lokali skutkuje tym, że ten "jednorodny" przedmiot opodatkowania - budynek - rozpada się na części, tj. lokale i części budynku stanowiące współwłasność właścicieli lokali (np. strychy, piwnice, korytarze itp.). W takim ujęciu przedmiotem podatku są lokale, które wraz z częścią wspólną stanowią budynek w sensie fizycznym. Przedmiotem podatku są jednak lokale, a nie budynek. Zatem rozpoczęcie użytkowania budynku jeszcze niewykończonego ostatecznie powoduje konieczność zapłacenia podatku, od początku następnego roku, ustalanego od całego budynku. Obowiązek ten dotyczy również części, która nie została wykończona czy przekazana do użytkowania. Oczywiście, w przypadku rozpoczęcia użytkowania części budynku albo budowli możliwe jest opodatkowanie całości tylko w sytuacji, gdy istnieje reszta przedmiotu opodatkowania. Nie ma znaczenia, z uwagi na obowiązek płacenia podatku, okoliczność, że w budynku trwają jeszcze wykończeniowe prace budowlane, że budynek nie został w całości oddany do użytkowania. Spełnione są bowiem dwa kryteria decydujące o powstaniu obowiązku podatkowego - istnieje budynek oraz rozpoczęto jego użytkowanie przed zakończeniem budowy. Po spełnieniu tych kryteriów przedmiotem podatku jest cały budynek (powierzchnia użytkowa wszystkich kondygnacji). Nie ma podstaw prawnych do dzielenia tak rozumianego budynku na część zajęta na cele prowadzonej działalności gospodarczej i część niewykorzystywaną. W u.p.o.l. nie ma ani słowa na temat części użytkowanych i nieużytkowanych budynku w kontekście innych zasad opodatkowania. Jeżeli bowiem budynek istnieje (dach, ściany, fundament) oraz rozpoczęto użytkowanie budynku, to skutkuje to koniecznością płacenia podatku od całości por. L. Etel 2012, Komentarz do art. 2 ustawy o podatku od nieruchomości 2012, LEX/el., wyrok NSA z dnia 5 maj 2017 II FSK 1040/15). Rozpoczęcie użytkowania części budynku powoduje powstanie obowiązku podatkowego w stosunku do całego budynku. Wynika to wprost z treści art. 6 ust. 2 u.p.o.l. stanowiącego, 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

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax

International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)


wykończeniem (wyroki: WSA we Wrocławiu z dnia 18 stycznia 2008 r. sygn. akt III SA/Wr 110/07, WSA we Wrocławiu z dnia 27 listopada 2006 r. sygn. akt I SA/Wr 724/06; WSA w Poznaniu z dnia 27 maja 2010 r. sygn. akt III SA/Po 22/10; WSA w Lublinie z dnia 2 grudnia 2010 r. sygn. akt I SA/Lu 487/10).

Wnioski.

O momencie powstania obowiązku podatkowego decydują dwie okoliczności, tj. nabycie władania istniejącego budynku (budowli) albo jego istnienie wybudowanie. Nie trzeba uzasadniać, że nie można mylić tych dwóch rodzajów okoliczności skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego. Czym innym jest bowiem nabycie władania nad istniejącym budynkiem (budowlą) a czym innym jest wybudowanie nowego budynku (budowli). Jeśli ktoś kupuje istniejący budynek lub budowlę, o powstaniu obowiązku podatkowego decyduje nabycie prawa do władania tym obiektem. Obowiązek powstaje w tej sytuacji, zgodnie z art. 6 ust. 1 u.p.o.l od początku miesiąca następującego po miesiącu, w którym została nabyta własność budynku (budowli). Natomiast w przypadku, gdy ktoś wybuduje budynek lub budowlę, okolicznością decydującą o powstaniu obowiązku jest istnienie tego budynku lub budowli. Wówczas obowiązek podatkowy powstaje, co wynika z art. 6 ust. 2 u.p.o.l, od początku roku następującego po roku, w którym wybudowano budynek(budowlę) lub rozpoczęto użytkowanie obiektu (L. Etel 2012, Komentarz do art. 2 ustawy o podatku od nieruchomości 2012, LEX/el.). Tzw. "odroczenie" momentu powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 2 u.p.o.l można uznać za pewną preferencję przyznaną tym podatnikom, którzy budują nowe objekty. Stąd wywodzi się zresztą wniosek o nieuzasadnionym różnicowaniu sytuacji podatników, którzy wytwarzają nowe objekty i podatników, którzy takie objekty kupują. Wydaje się jednak, że odroczenie momentu powstania obowiązku podatkowego w okolicznościach wskazanych w art. 6 ust. 2 ma charakter funkcjonalny. Wynika z uwzględniania przez ustawodawcę faktu, że dla wielu podmiotów wybudowane przez nie budynki, lokale mieszkalne i użytkowe oraz budowle nie stanowią majątku trwałego, a majątek obrotowy. Budynki i budowle są wytwarzane, celem przeniesienia ich własności w całości lub w części wraz z udziałami w gruncie na inne podmioty. W takiej sytuacji wykonywanie obowiązku podatkowego, a w przypadku osób prawnych i Spółek- zobowiązania podatkowego, które by powstawało od następnego miesiąca po miesiącu, w którym zakończono budowę stanowiłoby nadmierne utrudnienie, zważywszy w szczególności, że np. nie

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax

International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

wszystkie nieruchomości lokalowe w wybudowanym przez dewelopera budynku podlegają natychmiastowej sprzedaży, a następuje to sukcesywnie. Niewątpliwie zaś, u nabywców tego rodzaju "nowych nieruchomości" obowiązek podatkowy powstaje na podstawie art. 6 ust. 1 u.p.o.l. Należy podkreślić, że według przepisów u.p.o.l. sytuacja prawna podatników podatku od nieruchomości jest zróżnicowana zarówno w aspekcie podmiotowym jak i przedmiotowo-funkcjonalnym: inne są zasady wykonywania obowiązku podatkowego przez osoby fizyczne a inne przez osoby prawne i spółki nieposiadające osobowości prawnej; inaczej są opodatkowane nieruchomości i budowle związane z działalnością gospodarczą i nie związane z działalnością oraz są różne ulgi i zwolnienia. Natomiast każdy podmiot, w tym w szczególności prowadzący działalność gospodarczą ma możliwość swobodnego decydowania o sposobie nabycia składników majątku, z racji którego to nabycia staje się podatnikiem podatku od nieruchomości. Zatem przyjęcie, że z art. 6 ust.1 i ust.2 u.p.o.l. wynika inny moment powstania obowiązku podatkowego dla podmiotu który nabywa grunt oraz związany z nim budynek i budowlę nowo wybudowane, od momentu powstania obowiązku podatkowego dla podmiotu prowadzącego inwestycję i wytwarzającego budynek lub budowlę nie uzasadnia twierdzenia, że została naruszona konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawa (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 stycznia 2018, I SA/Sz 906/17).

Literatura przedmiotu:


1. DOWGIER R., POPLAWSKI M., (2006). *Podatek od nieruchomości - nowe części budynków*, Nieruchomości, nr 9.
2. ETEL L., (2009). *Podatki od nieruchomości*, PWN, Warszawa.
3. ETEL L., (2012). *Komentarz do art. 6, pkt 3*, LEX/el, Warszawa.
4. PAHL B., (2014). *Glosa do wyroku NSA z dnia 8 maja 2014 r. sygn. akt II FSK 1228/12*, LEX/el.
5. ŚLIFIRCZYK M., (2003). *Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości*, „Monitor Podatkowy” nr 1/2003.

Źródła prawa:

6. PISMO DEPARTAMENTU PODATKÓW LOKALNYCH MINISTERSTWA FINANSÓW z dnia 11 grudnia 2009 r., PL/LS/833/113/MGS/09/PL-317,
7. UCHWAŁA SKŁADU PIĘCIU SĘDZIÓW NSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 1997 r., FPK 3/97, ONSA 1997, nr 3, poz. 111.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation Under the Real Estate Tax


International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)

8. USTAWA z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* (Dz.U. nr 9 poz. 31 z późn. zm.).
9. USTAWA z dnia 7 lipca 1994 r. *Prawo budowlane* (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 tj. z późn. zm.).
10. WYROK WSA w Poznaniu z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Po 792/10.
11. WYROK WSA w Krakowie z dnia 24 czerwca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 496/09.
12. WYROK NSA w Warszawie z dnia 8 maja 2012 r., sygn. akt. II FSK 2090/10.
13. WYROK NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2014 r. sygn. akt. II FSK 1025/12.
14. WYROK NSA w Warszawie z dnia 13 listopada 2015 r., sygn. akt. II FSK 2405/13.
15. WYROK WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. akt. III SA/Po 949/13
16. WYROK WSA w Gliwicach z dnia 4 grudnia 2014 r., sygn. akt. I SA/GI 608/14.
17. WYROK NSA z dnia 8 maja 2014 r. sygn. akt. II FSK 1228/12.
18. WYROK NSA z dnia 12 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3785/14
19. WYROK WSA w Szczecinie z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt. I SA/Sz 906/17.
20. WYROK WSA we Wrocławiu z dnia 18 stycznia 2008 r. sygn. akt III SA/Wr 110/07.
21. WYROK WSA we Wrocławiu z dnia 27 listopada 2006 r. sygn. akt I SA/Wr 724/06.
22. WYROK WSA w Poznaniu z dnia 27 maja 2010 r. sygn. akt III SA/Po 22/10.
23. WYROK WSA w Lublinie z dnia 2 grudnia 2010 r. sygn. akt I SA/Lu 487/10.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2019 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Skrzypek-Ahmed S., (2019). Legal Analysis of the Use of the Building and the Tax Obligation
Under the Real Estate Tax

International Journal of Legal Studies, 1(5)2019, 1(5)2019: 407 - 419

[DOI 10.5604/01.3001.0013.3251](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.3251)