

OPODATKOWANIE INFRASTRUKTURY PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

Adam Kałużny

OPODATKOWANIE INFRASTRUKTURY PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

Adam Kałużny

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 marca 2020 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-410-6

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Dziękuję mojemu promotorowi
Profesorowi Wojciechowi Morawskiemu,
dzięki którego wsparciu i zaangażowaniu
mój okręt nie osiadł na mieliźnie,
lecz dopłynął do portu

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wprowadzenie.....	17
Rozdział I	
Zagadnienia wprowadzające do tematu opodatkowania podatkiem od nieruchomości	25
1. Podstawowe zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości: przedmiot i podstawa opodatkowania	25
1.1. Grunty.....	26
1.1.1. Zakres opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości	26
1.1.2. Podstawa opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości	38
1.1.3. Stawki podatku od nieruchomości od gruntów...	41
1.2. Budynki.....	43
1.2.1. Zakres opodatkowania budynku podatkiem od nieruchomości	43
1.2.2. Podstawa opodatkowania budynków podatkiem od nieruchomości	49
1.2.3. Stawki podatku od nieruchomości od budynków	54
1.3. Budowle.....	58
1.3.1. Zakres opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości	58
1.3.2. Podstawa opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości	66

1.3.3. Stawki podatku od nieruchomości od budowli....	68
2. Podatnik podatku od nieruchomości.....	69

Rozdział II

Ustawa podatkowa a terminologia regulacji

„prawnopodatkowej”	75
1. Specyfika źródeł prawa podatkowego	75
1.1. Normy konstytucyjne	75
1.2. Standardy stanowienia prawa w ustawie podatkowej....	82
2. Odesłania terminologiczne w przepisach regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości	84
2.1. Odesłanie bezpośrednie	85
2.2. Odesłanie do przepisów innej gałęzi prawa.....	86
2.3. Odesłanie dorozumiane	88
3. Problem autonomii terminologicznej prawa podatkowego (relacje terminologiczne regulacji podatkowych i pozapodatkowych)	93
3.1. Odwołanie do przepisów prawa budowlanego w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych	93
3.2. Odesłanie do przepisów ustawy – Prawo budowlane czy do prawa budowlanego?.....	101
3.3. Problemy interpretacyjne w zakresie innych pojęć zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych	107

Rozdział III

Zróżnicowanie konstrukcji prawnych stosowanych

dla opodatkowania poszczególnych typów infrastruktury	111
1. Infrastruktura wyłączona z zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.....	113
2. Infrastruktura objęta ustawowym zwolnieniem z podatku od nieruchomości	120
2.1. Infrastruktura kolejowa	120
2.2. Infrastruktura portowa	129
2.3. Infrastruktura lotnisk.....	145

3. Infrastruktura opodatkowana na zasadach ogólnych (nieobjęta wyłączeniami ani zwolnieniami ustawowymi) ...	154
3.1. Uchylone zwolnienie dla niektórych kategorii infrastruktury	154
3.2. Infrastruktura telekomunikacyjna	156
3.3. Opodatkowanie urządzeń energetycznych i telekomunikacyjnych.....	160
4. Preferencje podatkowe dla obiektów infrastruktury przewidziane w uchwałach rad gmin	161
4.1. Zwolnienia podatkowe w uchwałach rad gmin	162
4.2. Ulgi podatkowe w uchwałach rad gmin	167

Rozdział IV

Opodatkowanie poszczególnych typów infrastruktury

– zagadnienia sporne	173
1. Wyłączenie z opodatkowania dróg wewnętrznych	174
2. Zakres stosowania zwolnienia dla infrastruktury kolejowej do bocznic kolejowych	181
3. Zakres stosowania zwolnienia dla infrastruktury portów i przystani morskich.....	189
4. Zwolnienie dla infrastruktury położonej w części lotniczej lotnisk użytku publicznego.....	199
5. Opodatkowanie infrastruktury energetycznej na przykładzie stacji transformatorowych.....	208
5.1. Transformatory zlokalizowane w budynkach.....	209
5.2. Transformatory zlokalizowane poza budynkami.....	214
6. Opodatkowanie infrastruktury telekomunikacyjnej na przykładzie stacji bazowych telefonii komórkowej.....	217
7. Opodatkowanie infrastruktury zaopatrzenia w wodę.....	224

Rozdział V

Przepisy dotyczące opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości w kontekście regulacji z zakresu dopuszczalności pomocy publicznej

z zakresu dopuszczalności pomocy publicznej	235
1. Prawo pomocy publicznej na gruncie prawa wspólnotowego.....	235

1.1. Przesłanki uznania udzielonej preferencji podatkowej za niedozwoloną pomoc publiczną	237
1.1.1. Publiczny charakter wsparcia	237
1.1.2. Zakłócenie konkurencji w wyniku uzyskania przez przedsiębiorcę korzyści ekonomicznej.....	238
1.1.3. Selektywność pomocy.....	240
1.1.4. Wpływ na wymianę handlową wewnątrz Unii Europejskiej	244
1.2. Dozwolone formy pomocy publicznej w formie preferencji podatkowych	249
1.2.1. Pomoc <i>de minimis</i>	249
1.2.2. Pomoc udzielana przedsiębiorstwom świadczącym usługi w ogólnym interesie gospodarczym	251
1.2.3. Pomoc dozwolona na podstawie przepisów szczególnych	253
2. Wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na stanowanie przepisów regulujących opodatkowanie infrastruktury	256
2.1. Wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych...	257
2.2. Wpływ regulacji z zakresu pomocy publicznej na zapisy uchwał rad gmin dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości.....	260

Rozdział VI

Model opodatkowania infrastruktury podatkiem

majątkowym na przykładzie wybranych zagranicznych

systemów podatkowych	269
1. System opodatkowania infrastruktury w Federacji Rosyjskiej	270
1.1. Charakterystyka systemu podatkowego w Federacji Rosyjskiej	270
1.2. Konstrukcja podatku od majątku organizacji	272
1.3. Preferencje podatkowe dla obiektów infrastruktury ...	275
1.3.1. Preferencje federalne	275
1.3.2. Preferencje regionalne.....	279

1.4. Porównanie preferencji podatkowych dla infrastruktury przewidzianych w prawie polskim i rosyjskim	281
2. Zakres opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości w Republice Czeskiej.....	284
2.1. Charakterystyka systemu podatkowego w Republice Czeskiej.....	284
2.2. Konstrukcja podatku od nieruchomości	285
2.2.1. Konstrukcja podatku gruntowego	285
2.2.2. Konstrukcja podatku od obiektów budowlanych.....	288
2.3. Infrastruktura jako przedmiot opodatkowania podatkami majątkowymi	292
2.4. Porównanie zagadnienia opodatkowania infrastruktury w prawie polskim i czeskim	294
3. Zakres opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości we Francji.....	298
3.1. Charakterystyka systemu podatkowego we Francji.....	298
3.2. Podatki majątkowe mające zastosowanie do infrastruktury.....	301
3.2.1. Podatek od nieruchomości zabudowanych.....	301
3.2.2. Konstrukcja zryczałtowanego podatku od przedsiębiorstw sieciowych.....	303
3.3. Infrastruktura jako przedmiot opodatkowania podatkami majątkowymi	305
3.4. Porównanie zagadnienia opodatkowania infrastruktury w prawie polskim i francuskim	305
Wnioski	309
Bibliografia	329

WPROWADZENIE

Podatki są instrumentem służącym realizacji rozmaitych celów, jakie stawia sobie współczesne państwo. Literatura z zakresu prawa finansowego wśród najważniejszych z nich wymienia funkcję fiskalną, redystrybucyjną oraz stymulacyjną. Jakkolwiek funkcję fiskalną podatków należy uznać za zasadniczo najważniejszą, to jednak trudnym zadaniem stojącym przed organami państwa kształtującymi prawo podatkowe jest takie skonstruowanie przepisów, by nie zakłócała ona dwóch pozostałych. System podatkowy, którego nadrzędnym celem jest realizowanie funkcji fiskalnej, a więc maksymalizacja wpływów budżetowych, będzie miał naturalną tendencję do osiągnięcia postawionych mu przez ustawodawcę zadań kosztem funkcji redystrybucyjnej i stymulacyjnej, czego długofalowym efektem może być regres w zakresie stosunków społecznych i ekonomicznych w państwie, ostatecznie prowadzący do załamania bazy podatkowej. Jednocześnie system, w którym na pierwszy plan wysuwa się funkcja stymulacyjna podatków, grozi zaniedbaniem funkcji fiskalnej, pozbawiając budżet państwa wpływów finansowych niezbędnych do realizowania powierzonych mu celów, czego końcowym efektem może być załamanie gospodarki, której powodzenie we współczesnym państwie jest silnie powiązane np. z inwestycjami publicznymi, finansowanymi z budżetu nauką i edukacją, ale również stabilnością i bezpieczeństwem zapewnianymi przez organy władzy państwowej. Jednym z najważniejszych zadań, jakie powierza się współczesnemu państwu, jest dbałość o odpowiadający potrzebom społeczeństwa stan infrastruktury. Z tego właśnie względu szczególnego znaczenia nabiera stworzenie zrównoważonego systemu opodatkowania infrastruktury, który godzi cel fiskalny i stymulacyjny, a także wpisuje się w prowadzoną przez państwo politykę redystrybucyjną.

Dla każdego organizmu państwowego i jego gospodarki odpowiednia infrastruktura stanowi szkielet umożliwiający prawidłowe funkcjonowanie. Nakłady na inwestycje infrastrukturalne najczęściej nie przynoszą bezpośrednich zysków, stanowią jednak koło zamachowe dla wielu dochodowych gałęzi gospodarki, mają również doniosłe znaczenie społeczne, wpływając na podwyższenie jakości życia obywateli. Z tego względu ponoszenie regularnych i właściwie zaplanowanych wydatków na wybudowanie, a następnie utrzymanie infrastruktury stanowi jedno z podstawowych zadań prawidłowo funkcjonującej gospodarki. Należy podkreślić, że we współczesnej Polsce temat infrastruktury jest szczególnie istotny, ponieważ przechodzimy obecnie proces dynamicznego jej rozwoju, wynikającego z różnych przyczyn. W przypadku infrastruktury drogowej prowadzony obecnie na szeroką skalę program budowy dróg szybkiego ruchu i autostrad ma przede wszystkim na celu nadrobienie zaniechań w rozbudowie sieci drogowej Polski po 1945 r. Jeśli chodzi o infrastrukturę kolejową, działania podejmowane przez państwo dążą przede wszystkim do odwrócenia niekorzystnych dla tego rodzaju transportu tendencji, jakie utrzymują się w polskiej gospodarce od momentu zmian ustrojowych w 1989 r. Ponadto wielkie inwestycje publiczne w infrastrukturę transportową są niekiedy traktowane jako potencjalny środek do wzrostu znaczenia Polski na arenie międzynarodowej, czego przykładem może być w szczególności plan budowy Centralnego Portu Komunikacyjnego. W przypadku infrastruktury przesyłowej i telekomunikacyjnej jej modernizacja i rozbudowa związana jest z koniecznością dostosowania jej stanu do potrzeb rozwijającej się polskiej gospodarki, jak również z trwającą rewolucją technologiczną. Uwzględniając powyższe tendencje, w nadchodzących latach należy oczekiwać kontynuowania dynamicznych inwestycji infrastrukturalnych w Polsce.

Dla celów niniejszego opracowania podzieliłem infrastrukturę na poszczególne kategorie, przy czym zastosowanym kryterium podziału jest pełniona funkcja. W oparciu o wybraną systematykę wyodrębnić można infrastrukturę transportową (drogową, kolejową, portów wodnych i lotniczą), infrastrukturę przesyłową energetyczną (gazową, elektryczną), infrastrukturę wodno-kanalizacyjną oraz infrastrukturę telekomunikacyjną. Należy wskazać, że wśród obiektów określanych mianem infrastruktury wymienia się niekiedy również m.in. infrastruk-

ture sportową, która jednak znalazła się poza zakresem moich rozważań z uwagi na fakt, iż pełni ona w gospodarce zupełnie odmienną rolę niż wymienione wcześniej rodzaje infrastruktury. Do infrastruktury energetycznej zalicza się również niekiedy obiekty służące wytwarzaniu energii (elektrownie konwencjonalne i odnawialne źródła energii) czy też przetwarzaniu paliw (rafinerie), niemniej jednak nie zostały one objęte analizą zawartą w niniejszym opracowaniu ze względu na fakt, że należą raczej do aktywów branży wytwórczej, podczas gdy badana przeze mnie infrastruktura pełni wobec branży wytwórczej funkcję służebną, nie będąc bezpośrednio związaną z produkcją towarów.

Majątek infrastrukturalny cechuje wysoki koszt wytworzenia oraz utrzymania. Co więcej, koszty te są tym bardziej dotkliwe, że – jak wskazano powyżej – infrastruktura nie przynosi z reguły bezpośrednich dochodów, z których można by koszty te pokryć. Z perspektywy podatkowej największe znaczenie ma opodatkowanie infrastruktury podatkami majątkowymi, które powiększają koszty eksploatacji i w konsekwencji stanowią koszt niezbędny do uwzględnienia przy planowaniu inwestycji. W polskim systemie podatkowym podatkiem majątkowym mającym zastosowanie do opodatkowania infrastruktury jest podatek od nieruchomości. Patrząc na majątek infrastrukturalny z perspektywy przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości oraz powiązanych z nimi regulacji prawa budowlanego, największa część nakładów inwestycyjnych przypada na aktywa stanowiące budowle w rozumieniu tych przepisów, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od swojej wartości. Oznacza to, że potencjalnie obok wysokich kosztów bieżącego utrzymania infrastruktury, jej właściciel powinien doliczyć również koszt podatku wynoszący w niektórych przypadkach nawet 2% ogólnej wartości inwestycji rocznie.

Ponieważ takie obciążenie podatkowe stanowiłoby poważny hamulec w rozwoju infrastruktury w Polsce, ustawodawca przewidział wiele rozwiązań powodujących zmniejszenie lub całkowite zwolnienie z opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości. Podstawowy problem badawczy, jaki wiąże się z zagadnieniem opodatkowania infrastruktury i jaki stał się przedmiotem niniejszego opracowania, to próba odpowiedzi na pytanie: na ile regulacje dotyczące opodatkowania

infrastruktury w Polsce są optymalne w kontekście fundamentalnej dla podatników zasady pewności, jak również z perspektywy realizacji funkcji fiskalnej, stymulacyjnej i redystrybucyjnej podatku (a w szczególności zbalansowania tych trzech funkcji w przypadku opodatkowania infrastruktury). W przypadku zidentyfikowania mankamentów w polskim systemie opodatkowania nieruchomości dodatkowym celem niniejszego opracowania jest próba określenia przyczyn niedoskonałości przepisów, jak również wysnucie wniosków, które mogą być pomocne przy konstruowaniu regulacji podatkowych w przyszłości.

W kontekście zarysowanego problemu badawczego starałem się zweryfikować hipotezę, zgodnie z którą przepisy dotyczące opodatkowania infrastruktury dotknięte są w większości tymi samymi problemami, z jakimi generalnie boryka się obowiązujący w Polsce system opodatkowania podatkiem od nieruchomości, przy czym z uwagi na specyficzny charakter majątku infrastrukturalnego problemy te występują ze szczególnym natężeniem. Podobnie jednak jak w przypadku innych przepisów dotyczących podatku od nieruchomości, regulacje te są niejednoznaczne oraz ulegają częstym zmianom – zarówno na poziomie legislacyjnym, jak i na poziomie wykładni prawa dokonywanej przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Tymczasem z uwagi na charakter wieloletnich infrastrukturalnych projektów inwestycyjnych i przesunięty w czasie efekt inwestycji szczególnie istotna jest przemyślana, spójna i stabilna polityka podatkowa w tym zakresie. Obowiązujące przepisy, jak się wydaje, są również niekonsekwentne i niespójne w odniesieniu do różnych typów infrastruktury. Ogół tych uwarunkowań powoduje, że regulacje, które w zamierzeniu powinny działać na rzecz rozwoju inwestycji infrastrukturalnych (w ramach funkcji stymulacyjnej podatku), często mają działanie zupełnie przeciwne, ponieważ niepewność co do prawa oraz nieprzewidywalność kosztów związanych z inwestycją stanowi jedną z najpoważniejszych barier inwestycyjnych. Jednym ze źródeł takiego stanu rzeczy są trudne do pogodzenia interesy organów władzy centralnej (dla której niskie koszty inwestycji infrastrukturalnych stanowią warunek prawidłowego rozwoju i wzrostu gospodarczego) oraz organów władzy lokalnej (dla których wpływy podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości od infrastruktury to ważny, a czasami najważniejszy składnik finansowy budżetu). Równie

często jednak przyczyny niedoskonałości przepisów należy upatrywać w wadliwie przeprowadzonym procesie legislacyjnym, co zostało na przykładach przedstawione w niniejszym opracowaniu.

W celu dokonania analizy problemu przeprowadziłem badanie procesów legislacyjnych dotyczących przepisów regulujących opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości, dzięki któremu udało się zidentyfikować źródła problemów ze stosowaniem przedmiotowych przepisów już na etapie tworzenia prawa. Materiałem do analizy były tu w szczególności związane z kolejnymi nowelizacjami przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stenogramy z posiedzeń komisji sejmowych oraz uzasadnienia do projektów ustaw. Należy przy tym podkreślić, że w przypadku wielu zmian regulacji dotyczących opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości zawarte w tych dokumentach informacje o motywach przyświecających autorom nowelizowanych przepisów są niezwykle skąpe. Z jednej strony utrudnia to proces precyzyjnego odtworzenia celów ustawodawcy oraz umiejscowienia analizowanych przepisów w szerszym kontekście polityki podatkowej państwa. Jednocześnie brak publicznie dostępnego, logicznego i wyczerpującego uzasadnienia dla wprowadzanych przepisów jest również przesłanką wskazującą na często chaotyczny, nieprzemyślany i niesystemowy charakter tworzonego w Polsce prawa podatkowego.

W niniejszym opracowaniu przeanalizowane zostały również regulacje z zakresu prawa pomocy publicznej, które z uwagi na członkostwo Polski w Unii Europejskiej wywierają istotny wpływ na kształtowanie prawa podatkowego. W przypadku podatku od nieruchomości będącego podatkiem lokalnym kwestię pomocy publicznej należy rozpatrywać jako ograniczenie zarówno dla ustawodawcy kształtującego przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i dla samorządowych organów stanowiących prawo lokalne. Mając na uwadze szczególną wagę funkcji stymulacyjnej w przypadku opodatkowania infrastruktury, reguły dotyczące dopuszczalności pomocy publicznej należy uznać za niezwykle ważny czynnik ograniczający swobodę w prowadzeniu polityki podatkowej, bez uwzględnienia którego rozważania na temat problemu postawionego w niniejszym opracowaniu byłyby niekompletne i mogłyby prowadzić do fałszywych wniosków.

Kolejnym ważnym aspektem, mającym istotny wpływ na traktowanie podatkowe infrastruktury, jest podejście organów podatkowych oraz sądów administracyjnych do wykładni odpowiednich przepisów z zakresu podatku od nieruchomości. Z uwagi na często nieprecyzyjne przepisy orzecznictwo wywiera ważny wpływ na stosowanie przepisów prawa podatkowego w Polsce, szczególnie w zakresie podatku od nieruchomości. Na przykładzie wybranych najważniejszych spornych kwestii z zakresu opodatkowania infrastruktury przeprowadziłem analizę dorobku orzecznictwa w celu określenia roli stosowanej przez sądy wykładni w kształtowaniu przedmiotowych regulacji. Należy podkreślić, że znaczenie dla analizowanego zagadnienia ma nie tylko orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, ale również wyroki Trybunału Konstytucyjnego, które mimo że nie dotyczyły opodatkowania infrastruktury *sensu stricto*, to jednak mają fundamentalne znaczenie dla wykładni przepisów z zakresu podatku od nieruchomości, wywierając istotny wpływ również na zagadnienia będące przedmiotem niniejszego opracowania.

Polskie przepisy dotyczące opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości zostały porównane z regulacjami z zakresu podatków majątkowych obowiązujących w Federacji Rosyjskiej, Republice Czeskiej oraz we Francji. Pomimo braku pełnej analogii regulacji polskich i zagranicznych, porównanie to jest przyczynkiem do refleksji nad alternatywami dla przyjętego w Polsce systemu opodatkowania infrastruktury i może stanowić ważny czynnik przy opracowywaniu ewentualnych zmian legislacyjnych. Spojrzenie z perspektywy na regulacje ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pozwala również dostrzec pozytywne strony przyjętych w Polsce regulacji, które mogą wystrzegać się problemów pojawiających się w systemach podatkowych państw wybranych do analizy.

W przeprowadzeniu analizy niezwykle pomocny był dla mnie dorobek naukowy przedstawicieli polskiej doktryny prawa podatkowego. Najważniejsze wątpliwości dotyczące wykładni przepisów podatku od nieruchomości, w tym w zakresie kwestii związanych z regulacjami dotyczącymi opodatkowania infrastruktury, doczekały się opracowania w formie artykułów, monografii lub poprzez uwzględnienie w funda-

mentalnych dla doktryny podatku od nieruchomości komentarzach do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przygotowanych pod redakcją L. Etela, W. Morawskiego oraz P. Borszowskiego. Jednocześnie należy wskazać, że dotychczasowe opracowania z zakresu podatku od nieruchomości poruszały problem opodatkowania infrastruktury jako jedną z wielu analizowanych kwestii (w taki sposób zagadnienie to pojawia się w treści komentarzy do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) bądź też traktowały go punktowo, zasadniczo nie przedstawiając w szerszym kontekście preferencji podatkowych dla różnego rodzaju infrastruktury oraz w niewielkim stopniu prezentując aspekt ekonomiczny (w taki sposób analizowana kwestia prezentowana jest w artykułach dotyczących wyłączeń i zwolnień podatkowych dla poszczególnych rodzajów infrastruktury). W niniejszym opracowaniu postanowiłem natomiast zestawić ze sobą preferencje podatkowe dla różnego rodzaju infrastruktury, wychodząc z założenia, że metodologia taka będzie pomocna w wyprowadzeniu wniosków o szerszym charakterze systemowym.

Należy podkreślić, że przepisy z zakresu opodatkowania infrastruktury podlegają częstym zmianom. W ostatnich kilku latach prawie każdego roku do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprowadzano zmiany mające zastosowanie do opodatkowania infrastruktury. Równie niestabilna jest linia orzecznicza sądów administracyjnych dotycząca wykładni analizowanych przepisów. Mając na uwadze powyższe, należy zaznaczyć, że niniejsze opracowanie dotyczy stanu prawnego obowiązującego na dzień 1.01.2020 r. oraz orzecznictwa wydanego do tej daty. Nie można przy tym wykluczyć, że w niedługim czasie pojawią się nowe przepisy lub wyroki, które będą miały znaczenie dla zagadnienia opodatkowania infrastruktury podatkiem od nieruchomości.

Rozdział I

ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE DO TEMATU OPODATKOWANIA PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

1. Podstawowe zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości: przedmiot i podstawa opodatkowania

W polskim systemie podatkowym miejsce przewidziane dla podatków majątkowych zajmuje podatek od nieruchomości. Wprowadzony przepisami ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ nakłada obowiązek podatkowy na określone kategorie posiadaczy wybranych rodzajów aktywów trwałych, zobowiązując ich do uiszczania podatku kalkulowanego od ich powierzchni lub wartości.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są określone w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rodzaje nieruchomości (grunty) oraz obiektów budowlanych (budynki, budowle).

¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.

1.1. Grunty

1.1.1. Zakres opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości

1.1.1.1. Grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, kategorie gruntów wyłączonych i zwolnionych z opodatkowania

Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zawierają definicji gruntu ani odesłania do definicji zawartej w innym akcie prawnym. Niemniej jednak w doktrynie przedmiotu powszechnie przyjmuje się, że definiując grunt, należy odwołać się do odpowiednich przepisów prawa cywilnego². Zgodnie z art. 46 § 1 k.c. przez grunty rozumie się części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności.

Z analizy przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że do opodatkowanych podatkiem od nieruchomości gruntów należą wszystkie znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej grunty z wyjątkiem:

- 1) użytków rolnych i lasów (tj. gruntów zaklasyfikowanych do jednej z tych kategorii w ewidencji gruntów i budynków) niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 2 u.p.o.l.);
- 2) gruntów przeznaczonych na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych – pod warunkiem wzajemności (art. 2 ust. 3 pkt 1 u.p.o.l.);
- 3) gruntów pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych (art. 2 ust. 3 pkt 2 u.p.o.l.);

² W. Morawski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – komentarz*, Gdańsk 2009, s. 287.

- 4) gruntów pod morskimi wodami wewnętrznymi (art. 2 ust. 3 pkt 2a u.p.o.l.);
- 5) gruntów zajętych na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich (art. 2 ust. 3 pkt 3 u.p.o.l.);
- 6) gruntów zajętych pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych (art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.);
- 7) gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa, które wchodzi w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w ustawie z 20.07.2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości³ (art. 2 ust. 4 u.p.o.l.).

Łączna powierzchnia wymienionych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych kategorii gruntów wyłączonych z zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości wynosi potencjalnie ponad 90% lądowego terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Według danych na 2014 r. grunty rolne zajmowały ok. 60% terytorium Polski, lasy 30%, rzeki ok. 1,6%, drogi publiczne ok. 1% (powierzchnię gruntów zajętych pod placówki dyplomatyczne i urzędy jednostek samorządu terytorialnego można uznać za statystycznie nieznaczną)⁴.

Poza gruntami niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje również liczne zwolnienia z podatku od nieruchomości znajdujące zastosowanie do określonych kategorii gruntów. W szczególności zwolnieniu z podatku od nieruchomości podlegają:

- 1) grunty należące do Kościoła katolickiego zwolnione na podstawie art. 55 ust. 4 i 5 ustawy z 17.05.1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej⁵;

³ Dz.U. z 2018 r. poz. 2363 ze zm.

⁴ Główny Urząd Statystyczny, *Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2014*, s. 100.

⁵ Dz.U. z 2019 r. poz. 1347.

- 2) grunty objęte zwolnieniem przyznanym z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej na terenie specjalnych stref ekonomicznych⁶;
- 3) grunty wchodzące w skład nieruchomości przeznaczonych na budowę dróg publicznych⁷;
- 4) grunty wchodzące w skład infrastruktury kolejowej – na określonych w ustawie zasadach (art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.);
- 5) grunty pozostałe po likwidacji linii kolejowych – na określonych w ustawie zasadach (art. 7 ust. 1 pkt 1a u.p.o.l.);
- 6) grunty zajęte pod budowę infrastruktury portowej, budowę infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich (art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.);
- 7) grunty, które znajdują się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską, pozyskane na potrzeby rozwoju portu lub przystani morskiej – na określonych w ustawie zasadach (art. 7 ust. 1 pkt 2a u.p.o.l.);
- 8) grunty zajęte pod budynki i budowle na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego (art. 7 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.);
- 9) grunty zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej (art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.);
- 10) grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży (art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.);
- 11) grunty 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 (art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l.);
- 12) grunty we władaniu muzeów rejestrowanych (art. 7 ust. 1 pkt 7 u.p.o.l.);

⁶ Art. 10 ust. 1 ustawy z 2.10.2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz.U. Nr 188, poz. 1840).

⁷ Art. 22 ust. 2 ustawy z 10.04.2003 r. o szczególnych zasadach przygotowania i realizacji inwestycji w zakresie dróg publicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1474 ze zm.).

- 13) grunty położone na obszarach objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową znajdujące się w parkach narodowych lub rezerwach przyrody i służące bezpośrednio i wyłącznie osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody (art. 7 ust. 1 pkt 8 u.p.o.l.);
- 14) będące własnością Skarbu Państwa grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi jezior (art. 7 ust. 1 pkt 8 u.p.o.l.);
- 15) będące własnością Skarbu Państwa grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne, z wyjątkiem gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż urząd morski, regionalny zarząd gospodarki wodnej, park narodowy (art. 7 ust. 1 pkt 8a lit. b u.p.o.l.);
- 16) grunty pod wałami ochronnymi i położone w międzywałach, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez inne podmioty niż spółki wodne, ich związki oraz związki wałowe (art. 7 ust. 1 pkt 9 u.p.o.l.);
- 17) grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 7 ust. 1 pkt 10 u.p.o.l.);
- 18) grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych – na określonych w ustawie zasadach (art. 7 ust. 1 pkt 11 u.p.o.l.);
- 19) grunty położone na terenie rodzinnego ogrodu działkowego z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 7 ust. 1 pkt 12 u.p.o.l.);
- 20) grunty zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l.);
- 21) grunty stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów (art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l.);
- 22) grunty zajęte pod budynki i budowle wykorzystywane przez spółdzielnię rolników lub związek spółdzielni rolników na działalność określoną w art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z 4.10.2018 r. o spółdzielniach rolników⁸ – na określonych w ustawie zasadach (art. 7 ust. 1 pkt 16 u.p.o.l.);

⁸ Dz.U. poz. 2073.

Adam Kałużny – doktor nauk prawnych; specjalizuje się w zagadnieniach dotyczących podatków majątkowych; praktyk prawa podatkowego z kilkunastoletnim doświadczeniem; realizował przeglądy podatkowe dla największych w Polsce podatników podatku od nieruchomości, poznając problemy dotyczące właściwej kwalifikacji majątku u wiodących przedsiębiorców działających w branży energetycznej, logistycznej, wydobywczej i wytwórczej; autor wielu publikacji dotyczących podatków od nieruchomości oraz od przychodów z budynków.

Publikacja zawiera analizę opodatkowania podatkiem od nieruchomości różnych rodzajów infrastruktury, a także porównanie regulacji polskich z przepisami obowiązującymi w wybranych państwach europejskich. Autor wyjaśnia trudności interpretacyjne, z którymi zmagają się podatnicy, organy podatkowe oraz sędziowie.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- szczegółowe omówienie przepisów regulujących opodatkowanie i preferencje podatkowe dla infrastruktury,
- zasady dotyczące stanowienia prawa podatkowego w kontekście regulacji z zakresu pomocy publicznej.

„Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli, w tym tworzących różnego rodzaju infrastrukturę, od wielu lat wzbudza liczne spory interpretacyjne, których rozwiązaniem zajmują się nie tylko sądy administracyjne, ale również Trybunał Konstytucyjny. Spory te trwają latami i nie widać ich końca. Zasadniczym powodem takiego stanu rzeczy jest brak precyzyjnej definicji obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu, w tym zwłaszcza budowli. (...) zawartość merytoryczna publikacji może przyczynić się do zmniejszenia sporów dotyczących opodatkowania budowli. Zawiera także celne postulaty zmiany obowiązujących regulacji, które mogą doprowadzić do tego, że wszyscy będziemy wiedzieli, co to jest budowla jako przedmiot opodatkowania”.

Prof. dr hab. Leonard Etel



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

ISSN 1697-4392
ISBN 978-83-8187-410-6



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**