

KATARZYNA ŚWIECH

Uniwersytet Szczeciński

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI W DZIAŁALNOŚCI PRZEDSIĘBIORCÓW

Jednym z podatków, do których płatnicy zobowiązani są przedsiębiorcy, jest podatek od nieruchomości. Podstawy prawne jego obowiązywania zostały określone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych¹. Podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym², zasilającym budżet gminy. Zakres podmiotowy podatku został określony w sposób szeroki. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem zarówno na osobach fizycznych, osobach prawnych, jak i jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach nieposiadających osobowości prawnej, które łączy związek określony w ustawie o charakterze prawnym lub faktycznym z przedmiotem opodatkowania. Podatnikami podatku od nieruchomości są bowiem podmioty wymienione wyżej, będące:

- właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych,
- użytkownikami wieczystymi gruntów,
- posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub innego tytułu prawnego,

¹ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, DzU 2010, nr 95, poz. 613, z późn. zm.

² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 507.

- posiadaczami bez tytułu prawnego nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych.

Przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości są grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zakres przedmiotowy ustawy został więc określony w sposób wyczerpujący i opodatkowaniu podlegają jedynie nieruchomości wyraźnie wymienione w postanowieniach ustawy³.

Pojęcie budynku i budowli również zostało zdefiniowane na potrzeby ustawy. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1, budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Mówiąc o przedmiotach opodatkowania, nie można pominąć ważnego ustalenia, w jakich sytuacjach przedmiotem opodatkowania może być część budynku lub budowli, o których mowa w powołanym przepisie.

Należy przyjąć, że lokale mieszkalne są odrębnymi przedmiotami opodatkowania tylko wtedy, gdy są odrębnymi nieruchomościami. W przeciwnym wypadku podatnikiem podatku od nieruchomości jest właściciel budynku. W sytuacji, gdy właścicielem wyodrębnionego lokalu mieszkalnego jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, to obowiązek podatkowy ciąży na najemcy⁴.

Opodatkowanie części budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w praktyce jest bardzo utrudnione. Podstawą opodatkowania budowli jest bowiem ich wartość, jednak w przepisach prawa brakuje podstaw do ustalenia, jaka część wartości budowli powinna podlegać opodatkowaniu, jeżeli tylko części budowli jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodar-

³ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 502.

⁴ L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolnej, leśnej*, Warszawa 2005, s. 89; L. Etel, *Podatki od nieruchomości 2009*, Warszawa 2009, s. 142.

czej. W związku z tym należy postulować o zmianę przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w tym zakresie⁵.

Dla opodatkowania przedsiębiorcy ważne znaczenie mają postanowienia art. 1a ust. 1 pkt 3. Wynika to przede wszystkim z faktu, że stawki podatkowe dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności lub faktycznie zajętych na jej prowadzenie są zdecydowanie wyższe. Poza tym, jak wskazano wyżej, budowla jest przedmiotem opodatkowania, tylko jeżeli jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Warto przy tym zaznaczyć, że samo pojęcie działalności gospodarczej zostało uregulowane w oryginalny sposób⁶. Ustawodawca bowiem najpierw stosuje odesłanie wprost do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a następnie, w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określa wyłączenie z tego zakresu określonych rodzajów działalności. Dlatego działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest działalność rolnicza lub leśna, a także wynajem turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, o ile liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.

Przed wszystkim należy więc ustalić, które z przedmiotów opodatkowania uznaje się za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z powołanym art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne, elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności ze względów technicznych.

Wykładnia powołanego przepisu prowadzi do wniosku, że każdy przedmiot opodatkowania, z wyjątkami wyraźnie wskazanymi w ustawie, pozostający w posiadaniu przedsiębiorcy powinien być traktowany jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, chyba że względy techniczne uniemożliwiają wykorzystywanie go do prowadzenia tej działalności. W związku z powyższym, o zastosowaniu wyższej stawki podatkowej przesądza sam fakt posiadania przed-

⁵ Por. L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolno...*, s. 105 i n.

⁶ Z. Ofiarski, dz. cyt., s. 502.

miotu opodatkowania przez przedsiębiorcę, a nie faktyczne wykorzystywanie go do prowadzenia działalności gospodarczej⁷.

Należałoby się także odnieść do kwestii opodatkowania użytków rolnych, których właścicielami są przedsiębiorcy. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Jak z tego wynika, warunkiem wyłączenia użytków rolnych z opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest niezajmowanie ich na prowadzenie działalności gospodarczej. Analiza powołanych przepisów ustawy pozwala zatem, w odniesieniu do przedsiębiorcy, na wskazanie dwóch rodzajów gruntów: związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą oraz zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Należy zgodzić się z poglądem⁸, że jeżeli właścicielem gruntu sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako użytek rolny jest przedsiębiorca, to dla zakresu opodatkowania znaczenie ma nie fakt posiadania tego gruntu, ale wykorzystywanie go na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Jeżeli więc przedsiębiorca nie będzie prowadził na użytku rolnym działalności gospodarczej, to grunt ten nie będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, lecz podatkiem rolnym⁹.

Jak wskazano, za związane z działalnością gospodarczą nie są uznawane jedynie te przedmioty opodatkowania będące w posiadaniu przedsiębiorcy, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności ze względów technicznych. Wymienione warunki muszą być zatem spełnione łącznie.

Najważniejsze wątpliwości interpretacyjne wynikają z ustalenia, czy dany przedmiot opodatkowania nie może być faktycznie wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych. Jak się wskazuje, wobec braku definicji ustawowej tego pojęcia należy odwołać się do językowego znaczenia wskazanego terminu i uznać, że względami technicznymi uniemożliwiającymi korzystanie z przedmiotu opodatkowania są wszelkie przeszkody natury

⁷ Por. L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 25; por. interpretacja indywidualna Burmistrza Miasta i Gminy Pleszew z dnia 7 sierpnia 2007 r., Fn P. 3110-7/07/IP, www.mf.gov.pl; wyrok WSA z dnia 14 stycznia 2010 r., I SA/OI 722/09, LEX nr 554036.

⁸ Por. interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Katowice z dnia 17 września 2007 r., FN II 3110 5-S-/07, www.mf.gov.pl.

⁹ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, DzU 2006, nr 136, poz. 969 z późn. zm.

technicznej¹⁰. Są to czynniki obiektywne, niezależne od podatnika, które mają charakter stały¹¹ i dotyczą stanu technicznego nieruchomości¹². Pojęcie „względów technicznych” należy więc rozumieć szeroko¹³. Przyjmuje się, że ocena tych warunków nie musi znajdować potwierdzenia w decyzji organu nadzoru budowlanego. Weryfikacja stanu technicznego nieruchomości może być dokonana w toku oględzin prowadzonych w ramach czynności sprawdzających przez pracownika organu podatkowego lub z uwzględnieniem opinii biegłego¹⁴.

Jeżeli natomiast podatnik prowadzi działalność gospodarczą, chociaż z uwagi na stan techniczny nieruchomości nie powinna być ona prowadzona, to podlega opodatkowaniu według stawek wyższych, właściwych dla prowadzenia tej działalności¹⁵.

Kolejnym elementem obligatoryjnym w konstrukcji podatku od nieruchomości jest podstawa opodatkowania. Warto przy tym zaznaczyć, że jest ona ustalana w identyczny sposób dla wskazanych kategorii przedmiotów opodatkowania, bez względu na to, czy podatnikiem podatku jest przedsiębiorca, czy też podmiot nieprowadzący działalności gospodarczej. Ustawodawca dokonał natomiast rozróżnienia na podstawie opodatkowania właściwą dla gruntów, budynków lub ich części, a także budowli lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Dla gruntów podstawą opodatkowania jest ich powierzchnia wyrażona, co do zasady, w metrach kwadratowych. Podstawą opodatkowania budynków lub ich części jest ich powierzchnia użytkowa, również wyrażona w metrach kwadratowych. Przyjęto przy tym specyficzną konstrukcję przeliczania powierzchni całkowitej na powierzchnię użytkową, która jest pochodną funkcjonalności danych pomieszczeń lub ich części. Powierzchnią użytkową budynku lub jego części jest powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza

¹⁰ L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, *Gminny poradnik podatkowy*, t. 2, Warszawa 2005, s. 156.

¹¹ Wyrok WSA z dnia 10 września 2009r., I SA/Gd 136/09, LEX nr 525711; wyrok WSA z dnia 10 września 2009 r., I SA/Gd 137/09, LEX nr 525706.

¹² Por. interpretacja indywidualna Burmistrza Głogówka, z dnia 24 września 2007 r., Fin 3110-1/2007, www.mf.gov.pl.

¹³ Por. wyrok WSA z dnia 6 października 2010r., III SA/Po 409/10, LEX nr 611457.

¹⁴ Por. L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, *Gminny poradnik...*, s. 156–157; wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2010 r., II FSK 1228/08, LEX nr 554082.

¹⁵ L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny...*, s. 41.

użytkowe. Ważna jest także tak zwana wysokość w świetle powierzchni pomieszczeń, ich części oraz części kondygnacji. Do powierzchni użytkowej nie wlicza się bowiem tych z nich, których wysokość w świetle jest mniejsza niż 1,40 m. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz części kondygnacji o wysokości w świetle między 1,40 m a 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej w 50%.

Podstawą opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą jest z kolei ich wartość, określana z uwzględnieniem zasad sformułowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Wysokość podatku zależy od wysokości stawki podatkowej. Przede wszystkim należy odnieść się do uprawnień organów samorządu terytorialnego, będących równocześnie wyrazem władztwa podatkowego gminy jako beneficjenta podatku od nieruchomości. Zgodnie z ustawową zasadą, wysokość stawek podatku od nieruchomości określa uchwała rady gminy, z zastrzeżeniem, że stawki te nie mogą przekroczyć rocznie wysokości stawek ustawowych. Należy także zauważyć, że górne granice ustawowych stawek kwotowych, obowiązujące w danym roku podatkowym, ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Wskaźnik cen ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie dwudziestu dni po upływie pierwszego półrocza. Wyliczone górne granice stawek kwotowych (zaokrąglone do pełnych groszy) ogłasza się w obwieszczeniu Ministra Finansów, opublikowanym w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Określenie wysokości stawek przez organ gminy jest traktowane jako obowiązek, a nie tylko uprawnienie gminy; w przeciwnym bowiem wypadku nie ma podstaw prawnych do poboru należności podatkowych, sama ustawa nie jest wystarczającą podstawą prawną do wymierzania podatku na terenie gminy¹⁶. Należy zaznaczyć, że charakter gwarancyjny można przypisać regulacji prawnej zawartej w art. 20a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z powołanym przepisem, w przypadku nieuchwalenia stawek podatku na dany rok, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Przepis ten można stosować tylko w sytuacji, gdy nie nastąpiła zmiana przepisów regulują-

¹⁶ L. Eteł, *Podatki i opłaty realizowane przez gminy*, Warszawa 2001, s. 80.

cych takie elementy konstrukcyjne podatku jak podmiot, przedmiot czy podstawa opodatkowania¹⁷.

Należy także zauważyć, że uprawnienie rady gminy zostało ograniczone do obniżania stawek podatkowych, jednak uznaje się, że rada gminy nie może uchwalić stawek „0”.

Dokonując charakterystyki stawek podatkowych, nie można także pominąć kwestii ich charakteru i wysokości. Charakterystyczna jest korelacja stawek z poszczególnymi przedmiotami opodatkowania. Poza tym obowiązujące stawki ustawowe są, z jednym wyjątkiem¹⁸, stawkami stałymi kwotowymi.

Analiza regulacji prawnych stawek podatkowych prowadzi również do wniosku o zróżnicowaniu stawek podatkowych ze względu na sposób faktycznego wykorzystywania przedmiotu opodatkowania. Zauważalny jest tu zdecydowany wzrost stawek podatkowych dla tych przedmiotów opodatkowania, które są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Bez znaczenia natomiast pozostaje forma organizacyjno-prawna tej działalności. Przykładowo można wskazać, że w roku 2011 maksymalna stawka podatku od budynków mieszkalnych lub ich części została określona na poziomie 0,67 zł za m² powierzchni użytkowej, podczas gdy od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi 21,05 zł za m² powierzchni użytkowej.

Na zakres władztwa podatkowego rady gminy składa się także upoważnienie do różnicowania wysokości stawek podatkowych wewnątrz poszczególnych grup przedmiotów opodatkowania. Różnicowanie wysokości stawek może być dokonywane z uwzględnieniem na przykład lokalizacji, rodzaju prowadzonej działalności, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystywania nieruchomości, stanu technicznego oraz wieku budynków.

Kolejnym elementem konstrukcji podatku są zwolnienia podatkowe. Są to wprawdzie elementy fakultatywne, jednak odgrywają ważną rolę w systemie podatkowym. Tradycyjnie dokonuje się rozróżnienia na zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, co odpowiada korekcie zakresu, odpowiednio, podmiotowego

¹⁷ L. Eteł, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 89.

¹⁸ Jeżeli przedmiotem opodatkowania jest budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, stosowana jest stawka stała procentowa.

lub przedmiotowego ustawy podatkowej, wyłączając z niego wskazane kategorie podmiotów lub przedmiotów opodatkowania¹⁹.

Katalog zwolnień z podatku od nieruchomości określony w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jest dosyć obszerny. Typowe jest jednak wyłączenie z niego, co do zasady, przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Należy wskazać na ważne uprawnienia rady gminy umożliwiające zwolnienia w podatku od nieruchomości. Na mocy art. 7 ust. 3 ustawy, rada gminy została upoważniona do wprowadzania uchwał innych zwolnień przedmiotowych niż określone w ustawie. Jak z tego wynika, zakres władztwa podatkowego organu gminy został istotnie zawężony do takiego określenia zwolnienia, które odnosi się do istotnych cech przedmiotu opodatkowania. Odpowiada to jednak postanowieniom art. 217 Konstytucji²⁰.

Powstaje ważny problem, gdy zwolnienie ma dotyczyć wskazanego przedmiotu opodatkowania, ale kolejno następuje również jego doprecyzowanie przez wskazanie na cechy podmiotu opodatkowania²¹. W takiej sytuacji należy przyjąć, że rada gminy powinna redagować treść uchwały (zwolnienia) w taki sposób, aby nie był eksponowany element „podmiotowy” zwolnienia. Jednak stosowanie tego typu zabiegów redakcyjnych nie może być uznane za działające racjonalnie, ponieważ forma nie powinna być ważniejsza niż treść i cel regulacji²².

Zastanawia zasadność konstytucyjnego ograniczenia władztwa podatkowego gminy do kształtowania jedynie zwolnień o charakterze przedmiotowym²³. Można przyjąć, że skoro organy gminy uprawnione są do weryfikacji wysokości podatku od nieruchomości przez obniżanie stawek podatkowych i wprowadzanie zwolnień przedmiotowych (a w praktyce zdarzają się wskazane dylematy interpre-

¹⁹ Mogą występować zwolnienia o charakterze mieszanym podmiotowo-przedmiotowym. Por. W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 174; W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 46.

²⁰ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, DzU nr 78, poz. 483, z późn. zm.

²¹ Przykładem mogą być sytuacje, gdy rada gminy chciałaby odstąpić od opodatkowania przedsiębiorców i zwolnić nieruchomości, jeśli podatnikami są np. osoby niepełnosprawne prowadzące działalność gospodarczą.

²² L. Etel, *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004, s. 157.

²³ Por. L. Etel, *Ustawa i uchwała daninowa*, w: *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008, s. 384; W. Miemiec, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005, s. 92.

tacyjne dotyczące faktycznego charakteru zwolnień), to równie racjonalne byłoby umożliwienie jednostkom samorządu terytorialnego określania zwolnień o charakterze podmiotowym. Poszerzenie zakresu władztwa podatkowego mogłoby być kolejnym istotnym instrumentem realizowania gminnej polityki podatkowej²⁴, uwzględniającej zapotrzebowanie społeczności lokalnej. Organ stanowiący mógłby w bezpośredni i możliwie szybki sposób reagować na bieżące problemy, w tym kształtować sytuację społeczno-gospodarczą na swoim terenie.

Charakteryzując opodatkowanie przedsiębiorców podatkiem od nieruchomości, należy pokrótce odnieść się do trybu płatności podatku. Ustawodawca dokonał w tym wypadku różnicowania trybu płatności ze względu na podmiot podatku, a nie na sposób wykorzystywania przedmiotu opodatkowania. Wobec podatników będących osobami fizycznymi przyjęto bowiem za właściwy sposób powstawania zobowiązania podatkowego na podstawie doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej jego wysokość. Osoby te są zobowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub od dnia zaistnienia zdarzenia, które skutkuje obniżeniem lub podwyższeniem wysokości podatku. Deklaracja ta stanowi podstawę wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatek wynikający z doręczonej decyzji podatkowej jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

Pozostali podatnicy podatku od nieruchomości są zobowiązani do:

- składania (do 15 stycznia) organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania deklaracji podatku od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzonych na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku;
- odpowiedniej korekty deklaracji w razie zaistnienia zdarzenia skutkującego zwłaszcza zmianą wysokości podatku, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia;

²⁴ Por. L. Etel, *Granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego w świetle art. 168 Konstytucji*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 379 i n.

- wpłacania obliczonego w deklaracji podatku od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca.

Jeżeli przedmiot opodatkowania jest współwłasnością lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych i prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej (z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową), osoby fizyczne składają deklarację na podatek od nieruchomości oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne. Przyjmuje się także, że osoba fizyczna będąca współwłaścicielem nieruchomości wraz z prowadzącą działalność gospodarczą osobą prawną obowiązana jest opłacać podatek od nieruchomości według podwyższonych stawek, obowiązujących dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Skoro bowiem o wyborze stawki podatku decyduje gospodarczy charakter przedmiotu opodatkowania, a nie właściwości podmiotowe podatników, a zobowiązanie podatkowe obarcza solidarnie wszystkich współwłaścicieli przedmiotu opodatkowania, nie ma zatem usprawiedliwionych podstaw do różnicowania stawki podatku na podstawie kryteriów podmiotowych. Solidarny charakter tego zobowiązania wyklucza natomiast możliwość rozdzielenia stawek opodatkowania na poszczególnych podatników, wykorzystując ich właściwości podmiotowe²⁵.

W podsumowaniu należy stwierdzić, że jednym z czynników determinujących wysokość podatku od nieruchomości jest związek przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej lub faktyczne wykorzystywanie tego przedmiotu do działalności gospodarczej. Wynika to z faktu stosowania zdecydowanie wyższych stawek podatkowych dla podatników prowadzących działalność gospodarczą. Bez znaczenia pozostaje natomiast forma organizacyjno-prawna przedsiębiorcy. Ma ona natomiast decydujące znaczenie dla trybu płatności podatku od nieruchomości.

Uwzględniając natomiast zakres władztwa podatkowego organów gminy, należy stwierdzić, że podatek od nieruchomości może być instrumentem realizacji gminnej polityki podatkowej, także wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Natomiast za poważną wadę regulacji prawnych można uznać ich wieloznaczność, prowadzącą do częstych wątpliwości interpretacyjnych.

²⁵ Wyrok WSA z dnia 24 września 2010 r., I SA/Rz 402/10, LEX nr 607456.

Literatura

- Etel L., *Podatki i opłaty realizowane przez gminy*, Warszawa 2001.
- Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Etel L., *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*, Białystok 2004.
- Etel L., Popławski M., Dowgier R., *Gminny poradnik podatkowy*, t. 2, Warszawa 2005.
- Etel L., *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005.
- Etel L., *Ustawa i uchwała daninowa w: Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008.
- Etel L., *Podatki od nieruchomości 2009*, Warszawa 2009.
- Etel L., *Granice władztwa podatkowego jednostek samorządu terytorialnego w świetle art. 168 Konstytucji*, w: *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.
- Nykiel W., *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, w: *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.

REAL ESTATE TAX IN A BUSINESS ENTITIES

Summary

Real estate tax is one of the categories of taxation that are imposed on business entities. Real estate tax is subject to regulatory provisions of The Local Taxes and Charges Act of 12th January 1991 and a property tax, the revenue from which is allocated to municipal budgets. This study is devoted to a detailed analysis of real estate tax, with a particulate emphasis on those structural components of the tax that determine the amount of the tax burden imposed on business entities. The analysis focuses on the scope and the compo-

nents of the tax, issues pertaining to taxation rates, as well as the principles of application of tax exemptions. Furthermore, this study attempts to resolve the interpretative doubts related to application of real estate tax.

Translated by Natalia Kałuża