

Volume 22, Issue 2
December 2024

ISSN 1731-8297, e-ISSN 6969-9696
<http://czasopisma.uni.opole.pl/index.php/osap>

ORIGINAL ARTICLE
received 2024-01-23
accepted 2024-04-04
published online 2024-11-21



Podatek od nieruchomości z perspektywy praktyki stosowania prawa oraz kierunków zmian

The real estate tax from the perspective of law application practice
and directions of changes

PAWEŁ ŚWITAL

Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego
ORCID: 0000-0002-7404-5143, p.swital@uthrad.pl

PIOTR KOBYLSKI

Uniwersytet Radomski im. Kazimierza Pułaskiego
ORCID: 0000-0002-0345-904X, p.kobylski@uthrad.pl

Citation: Śwital, Paweł i Piotr Kobylski. 2024. Podatek od nieruchomości z perspektywy praktyki stosowania prawa oraz kierunków zmian. *Opolskie Studia Administracyjno-Prawne* 22. DOI: 10.25167/osap.5387. [Epub ahead of print].

Abstract: This study is devoted to the issue of real estate tax seen from the perspective of the practice of applying law and directions of changes. The thesis of the work is based on the statement that the precise definition of essential elements of the levy relationship in the Act guarantees, on the one hand – the taxpayer’s legal security and, on the other hand – security in running an independent financial policy. The question arises whether the legislator provided municipal governments with appropriate sources of financing their tasks assigned by law. The main purpose of the study is to describe the most important source of the commune’s own income from the point of view of the correctness of legislative solutions. This study proves that failures of local governments result in a loss of income, but to a marginal extent compared with the losses caused by violation of the legislative standard applicable to levy law. In order to implement the authors’ intentions, the dogmatic method was used, which is considered the leading research method in legal sciences.

Keywords: real estate tax, own income, conceptual apparatus, subject of taxation, financial independence

Abstrakt: Niniejsze opracowanie zostało poświęcone zagadnieniu podatku od nieruchomości z perspektywy praktyki stosowania prawa oraz kierunków zmian. Teza pracy opiera się na stwierdzeniu, że precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie gwarantuje z jednej strony bezpieczeństwo prawne podatnika, a z drugiej – bezpieczeństwo w prowadzeniu samodzielnej polityki finansowej. Powstaje pytanie, czy prawodawca zapewnił samorządom gminnym odpowiednie źródła finansowania do przypisanych ustawowo zadań. Głównym celem opracowania jest więc opisanie najistotniejszego źródła dochodów własnych gminy z punktu widzenia poprawności rozwiązań legislacyjnych. Niniejsze opracowanie dowodzi, że uchybienia samorządów powodują utratę dochodów, lecz w stopniu marginalnym na tle ubytków spowodowanych naruszeniem standardu legislacyjnego właściwemu prawu daninowemu. W celu realizacji zamierzeń autorów wykorzystana została co do zasady metoda dogmatyczna, którą uznaje się za wiodącą metodę badawczą w naukach prawnych.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, dochód własny, aparatura pojęciowa, przedmiot opodatkowania, samodzielność finansowa

1. Wprowadzenie

Jak trafnie zauważa A. Hanusz, model dochodów samorządu gminnego powinien dawać co prawda swobodę wykorzystania środków na finansowanie zadań publicznych, ale ich realizacja wymaga odpowiedniego podziału, zgodnie z potrzebami społeczności lokalnych (Hanusz [red.] 2015: 19–20). Powstaje więc pytanie, czy prawodawca zapewnił samorządom gminnym odpowiednie źródła finansowania do przypisanych ustawowo zadań. W konsekwencji z jednej strony nie można pomijać sfery finansowo-redystrybucyjnej, która pełni istotną rolę dla tworzenia i realizacji budżetu (Śwital, Głębicka [red.] 2016: 69–70), jednak z drugiej strony obowiązujące przepisy utrudniają samorządom dostęp do właściwych źródeł finansowania. Z dużą ostrożnością należy więc podejść do poglądu o poprawnie działającym modelu finansowania jednostek samorządu terytorialnego. Aby uzasadnić zajęte stanowisko, warto posłużyć się poglądem L. Etela: „należy żałować, że tak stabilny jest jeden z najgorszych aktów prawa podatkowego, który miał być jedynie regulacją przejściową, obowiązującą do czasu zreformowania systemu podatków i opłat samorządowych. Jej obowiązywanie świadczy o tym, że nie został w Polsce opracowany [...] – docelowy model opodatkowania, w którym swoje miejsce znalazłyby podatki i opłaty zasilające budżety lokalne” (Etel 2011: 200).

Niniejsze opracowanie zostało poświęcone zagadnieniu, które na przestrzeni ostatnich lat wykazuje się brakiem przywołanej stabilności – podatku od nieruchomości. Podjęta problematyka została omówiona z perspektywy praktyki stosowania prawa oraz kierunków zmian. Muszą one nastąpić zwłaszcza w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2023 r.

(sygn. akt SK 14/21). Spójność systemu prawa nakazuje odrzucić koncepcje zastosowania rozumowania na zasadzie *per analogiam*. Poza tym najpierw należy ustalić przedmiot opodatkowania, a w dalszej kolejności podstawę opodatkowania. W rezultacie wyliczenie podatku od nieruchomości nie powinno rodzić większych problemów. Praktyka pokazuje jednak, że jest odwrotnie, albowiem wielokrotnie można się spotkać z problemami dotyczącymi określenia przedmiotu opodatkowania (sygn. akt I SA/Rz 525/14; SK 13/15; I SA/Rz 78/16; I SA/Gd 1043/18; I SA/Ke 485/21). W licznych przypadkach spór podatnika z organem podatkowym dotyczy aparatury pojęciowej przyjętej w Ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l., ustawa o podatkach i opłatach lokalnych), pozwalającej na przekroczenie granic wykładni językowej (Pahl 2010: 68–77; Radzikowski 2012: 66–74; Koślicki 2022: 27–35; Bojarski 2023: 30–36).

Niniejsze opracowanie stanowi kolejny głos w dyskusji (Brzeziński, Morawski 2012; Etel 2019; Kałużny 2020; Pahl, Gorgol [red.] 2020) dotyczącej charakteru podatku od nieruchomości jako źródła dochodów własnych gmin, w sposób szczególnie jednak został położony akcent na jego wydajność. Mając powyższe na uwadze, należy sformułować istotną dla niniejszego opracowania hipotezę, zgodnie z którą precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie gwarantuje z jednej strony bezpieczeństwo prawne podatnika, a z drugiej strony bezpieczeństwo w prowadzeniu samodzielnej polityki finansowej.

W celu realizacji zamierzeń autorów będzie wykorzystywana co do zasady metoda dogmatyczna, którą uznaje się za wiodącą metodę badawczą w naukach prawnych.

2. Podatek od nieruchomości dochodem własnym gmin

Podatek od nieruchomości jest, obok podatku rolnego i leśnego, podatkiem majątkowym, obciążającym posiadanie nieruchomości (art. 4 u.p.o.l.; Krok 2010: 13–14). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że same nieruchomości, dzięki określonym właściwościom, takim jak stałość w miejscu czy trwałość w czasie, stały się atrakcyjnym przedmiotem opodatkowania (Slack 2012: 70–75). Zatem nie powinien dziwić fakt, że podatek od nieruchomości jest zasadniczym źródłem dochodów własnych gmin w Polsce. Przychody z tego tytułu w 2022 r. wyniosły ok. 27,5 mld zł i stanowiły 17,6% dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego (Ministerstwo Finansów 2022). Jak trafnie zauważa E. Urbaniak, większa wysokość dochodów własnych determinuje większą samodzielność finansową samorządu (Urbaniak 2023: 94). Wprawdzie nie istnieje normatywna definicja pojęcia „dochód własny”, jednak w piśmien-

nictwie szeroko omówiono jego cechy zasadnicze (Pest 2015: 335; Dębowska-Romanowska 2010: 245–246). Przede wszystkim jest to ustawowe przekazanie samorządom tytułu prawnego do określonego źródła dochodów (art. 1c u.p.o.l.). Kolejną cechą jest związanie realizacji zadań własnych z wydajnością fiskalną danego źródła dochodów (art. 5 u.p.o.l.). Obdarzony w przywołane elementy podatek od nieruchomości powinien zatem w zdecydowany sposób wspomagać samorządy w uniezależnianiu się od władzy centralnej, od której zależy skala przyznanej subwencji ogólnej i dotacji. W piśmiennictwie wskazuje się, że wysoka inflacja zmotywowała samorządy gminne do zmodyfikowania wartości opodatkowania, by utrzymać wpływy budżetowe w podobnej wysokości do lat ubiegłych („Tygodnik Gospodarczy PIE” 2023). Mimo to wciąż utrzymuje się tendencja odstępowania od stosowania stawek maksymalnych – udziela się ulg, zwolnień, umorzeń oraz obniża stawki od wybranych kategorii nieruchomości (Swianiewicz, Neneman, Łukomska 2013: 30). W tym miejscu warto przypomnieć, że z analizy danych z lat 2007–2021 wynika, że dochody z podatku od nieruchomości pozwalają w istotnym zakresie pokryć wydatki gmin miejskich oraz miejsko-wiejskich – podatek ten stanowił 10–13% wydatków ogółem, 19–23% dochodów własnych oraz 9–13% dochodów ogółem gmin (Felis 2023: 37).

W literaturze przedmiotu (Koślicki 2022) sygnalizuje się także problem braku odpowiedniej kontroli przez organy podatkowe rozliczeń podatku od nieruchomości, gdy tymczasem dla porównania wpływy z podatku od nieruchomości stanowią dla gmin ponad 50 procent wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 2022, poz. 2587 ze zm.) oraz około 35 procent wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz.U. 2022, poz. 2647 ze zm.). To w gruncie rzeczy zrozumiałe, że wątpliwości interpretacyjne będą generować wysokie ryzyko dopłat z tytułu zaległego podatku. Niepokojące stało się zjawisko, które ukształtowało się w związku z tym na przestrzeni ostatnich lat – gminne organy podatkowe nie dokonują kontroli rozliczeń podatkowych. Z raportu Najwyższej Izby Kontroli z realizacji dochodów z podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych przez gminy z terenu województwa kujawsko-pomorskiego w latach 2019–2021 (z pierwszego kwartału) wynika, że w 8 z 15 kontrolowanych gmin organy podatkowe nie przeprowadziły u podatników żadnych kontroli podatkowych, natomiast w pozostałej części dokonywano ich sporadycznie (Najwyższa Izba kontroli 2021). Co ciekawe, zamiast kontroli w zakresie podatku od nieruchomości przeprowadza się chętniej postępowania podatkowe. Wynika to z konstrukcji zobowiązania w podatku od nieruchomości. O wiele łatwiej jest w przypadku osób fizycznych podać w wątpliwość rozliczenie bazujące na decyzji ustalającej, kiedy w toku postępowania podatkowego można wprost uzyskać wysokość takiego zobowiązania. W przypadku osób prawnych ewentualna kontrola podatkowa kłóci się nierząd-

ko z ekonomiką procesową, skoro kończy się ona z dniem doręczenia protokołu. Z kolei podatnik może nie wziąć go pod uwagę. Nie zmienia to jednak ogólnej konkluzji, że bierność organów podatkowych w przedmiocie systematycznej kontroli może zachęcać wręcz do uchylania się od opodatkowania, tworząc w tym zakresie istotną lukę w budżecie samorządu gminnego (Morawski, Kałużny [red.] 2022: 5–19). Poza tym w sytuacji wątpliwości co do istniejącego stanu faktycznego, brak kontroli u podatnika może zakończyć się nieprawidłowym obliczeniem kwoty podatku na niekorzyść podatnika, zwłaszcza w przypadku danych o powierzchni użytkowej budynków, które pozyskuje się przede wszystkim z deklaracji podatników.

Dziwi więc takie podejście samorządów, jeśli się ma świadomość, że kompetencje: do kształtowania wysokości, do poboru, do prowadzenia egzekucji i swobodnego dysponowania podatkiem mają umacniać ich samodzielność. Poza tym samorządowa polityka podatkowa wiąże się z obowiązkiem ustalenia zhierarchizowanych celów, metod oraz instrumentów ich realizacji, by pozwolić zaspokoić potrzeby społeczne w zakresie korzystania z dóbr i usług publicznych, niezależnie od zagwarantowania stabilnego rozwoju społeczno-gospodarczego na szczeblu lokalnym (Śmiechowicz 2021: 62–69).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się pogląd, że art. 167 ust. 3 Konstytucji RP ma dwojakie znaczenie prawne. „Przede wszystkim traktować go należy jako przepis gwarantujący gminom odpowiedni poziom dochodów, pozwalający im na realizację konstytucyjnie wyznaczonych zadań [...], a także zastrzegający formę ustawy dla określenia źródeł tych dochodów. Oznacza to, że na poziomie ustawowym muszą zostać sformułowane wszystkie rozstrzygnięcia podstawowe dla wyznaczenia rodzaju i charakteru prawnego poszczególnych źródeł dochodów, a tym samym – także rozstrzygnięcia wyznaczające sposób ustalania wysokości tych dochodów” (Zubik 2008: 646).

Nie do przyjęcia jest zatem sytuacja, w której niemożliwe jest *de lege lata* zrekonstruowanie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie przepisów ustawy podatkowej, przez co podatnicy nie wiedzą, czy podlegają w danym stanie faktycznym opodatkowaniu, czy też nie (sygn. akt S 3/20). Nie pomaga z pewnością także wadliwe obniżanie górnych stawek podatkowych, brak efektywnej kontroli podatku i związana z tym utrata w dochodach.

3. Aparatura pojęciowa przyjęta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych

W najszerszym ujęciu źródłem prawa do podatku od nieruchomości, jak już wspomniano, jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Kluczowa dla roz-

budowanych rozważań jest analiza aparatury pojęciowej przyjętej w powyższym akcie normatywnym. Dla niniejszego opracowania warto przyrzeć się przepisom ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które definiują pojęcie budynku oraz budowli. Warto już w tym miejscu zasygnalizować, że dotychczasowe pojęcie budowli na kanwie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych utraciło moc z dniem 10 lipca 2023 r. na podstawie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21), o którym mowa była na wstępie niniejszego opracowania.

W art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. została zawarta definicja budynku. W rozumieniu przepisów Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (dalej: Pr. bud., Prawo budowlane) jest to obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach. Zatem, jak trafnie dostrzega R. Dowgier, obiekty, które pozbawione są przegród (ścian), jak choćby różnego rodzaju wiaty, nie mogą zostać opodatkowane tytułowym podatkiem jako budynki (Dowgier, Etel, Liszewski, Pahl 2021, LEX). Z kolei do wydania wspomnianego orzeczenia TK budowla była rozumiana jako 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. Jeśli chodzi o pogląd TK z ostatnich lat w tym zakresie, to można byłoby go ograniczyć do stwierdzenia, że opodatkowanie obiektu budowlanego jako budowli jest możliwe wyłącznie wówczas, kiedy taki obiekt został *expressis verbis* wymieniony w Prawie budowlanym jako budowla. Z tego względu *contra legem* w ujęciu TK jest możliwość wnioskowania eliminacyjnego, które zakładałoby kwalifikowanie obiektu budowlanego jako budowli w przypadku nieposiadania przez obiekt którejs z wymaganych cech budynku (sygn. akt SK 48/15). Więcej należałoby oczekiwać od Trybunału niż tylko refleksji, że skoro budowla nie może być budynkiem, to budynek nie może być budowlą (sygn. akt SK 48/15).

Analiza tych dwóch pojęć prowadzi do wniosku, że dotychczas fundamentalne znaczenie dla ich objaśnienia miało pojęcie obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego. Oznacza to, że określony obiekt budowlany podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile jest obiektem budowlanym na mocy art. 3 pkt 1 Pr. bud.¹ W związku z tym jedynie subsidiarnie należy stosować pojęcia budynku oraz budowli z Prawa budowlanego przy kwalifikacji prawnopodatkowej. Poza tym przy definiowaniu pojęcia

¹ Należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

budynku czy budowli na potrzeby ustalenia obowiązku podatkowego brakuje podstaw do posługiwania się przepisami wykonawczymi do Prawa budowlanego, nie tylko dlatego, że tożsamą definicję obiektu budowlanego zawiera ustawa o podatkach i opłatach lokalnych (sygn. akt III SA/Po 356/10), ale przede wszystkim akt rangi podustawowej nie może kształtować przedmiotu opodatkowania.

Trudno dopatrzeć się przyczyn, dla których ustawodawca zdecydował się na taki sposób ustalenia przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, tym bardziej że celem Prawa budowlanego nie jest normowanie przedmiotu opodatkowania, lecz reguł procesu inwestycyjnego (Pahl 2018: 34). Poza tym zakres rzeczy opodatkowanych podatkiem od nieruchomości jest zamknięty – istnieją trzy autonomiczne przedmioty opodatkowania, które w żadnym razie nie są ze sobą tożsame². Jest o tyle zastanawiający zabieg legislacyjny z odesłaniem do Prawa budowlanego w kontekście chociażby reguły, że przepisy jednej ustawy nie wyłączają stosowania przepisów innych ustaw, chyba że przepis ustawy wyraźnie tak stanowi. Z jednej strony zakres przedmiotowy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych teoretycznie powinien być z założenia prawnopodatkowego oderwany od podejścia przepisów Prawa budowlanego, jednak z drugiej strony analiza przytoczonych przepisów wskazuje, że nie definiują one bezpośrednio budynku oraz budowli, ale odsyłają do odrębnych regulacji prawnych, na mocy których należałoby ustalić zakres pojęciowy tychże terminów (Walter, Konik 2007: 25). Biorąc pod uwagę wszystkie powyższe spostrzeżenia, można powiedzieć, że konstrukcja obowiązujących dotąd przepisów w tym zakresie jest wysoce „niefortunna”, tym bardziej że na końcu to organy podatkowe, ustalając chociażby „moment powstania obowiązku podatkowego, muszą mierzyć się z różnymi liniami interpretacyjnymi dotyczącymi stosowanych przepisów prawa podatkowego” (Żmijewska 2022: 41).

4. Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Orzecznictwo sądów administracyjnych od lat podążało w kierunku trendu rozszerzania definicji budowli (sygn. akt II SA/Bk823/19; II SA/Gd 673/19; II FSK 1629/18; II FSK 1317/20; III FSK 257/22). Można by nawet zaryzykować tezę, że gdyby organy podatkowe i sądy administracyjne nie stosowały wykładni rozszerzającej, to Trybunał Konstytucyjny (SK 14/21) nie uznałby definicji budowli za niezgodną z Konstytucją RP. Powodem, dla którego budowle tak często były w ostatnim czasie rozstrzygane jako przedmiot opodatkowania,

² Obok gruntów i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej to budynki lub ich części.

była rzecz jasna ich znaczna wartość. Dość interesującym zagadnieniem wydaje się choćby kwestia uczynienia budowlami dystrybutorów paliw (Morawski, Kałużny [red.] 2022: 43–53). Według Naczelnego Sądu Administracyjnego skoro urządzenia techniczne, które gwarantują wykorzystywanie budowli zgodnie z przeznaczeniem stają się budowlami, to za budowlę można także uznać przywołane dystrybutory paliw (sygn. akt III FSK 48/22). Sąd w rozpatrywanej sprawie badał prawidłowość opodatkowania podatkiem od nieruchomości dystrybutorów paliw ciekłych oraz gazowych zlokalizowanych na stacjach benzynowych jako budowli w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Można niniejsze zagadnienie sprowadzić do następującej konkluzji – skoro pojęcie budowli jest tak nieprecyzyjne, to można z niego skorzystać przy każdym urządzeniu. Na marginesie warto dodać, że NSA zupełnie zignorował stanowisko TK (sygn. akt P 33/09), który podkreślił, że z uwagi na nieostrość pojęć z art. 3 pkt 9 Pr. bud., w przypadku uznawania określonych urządzeń jako urządzeń budowlanych, które jednak nie są urządzeniami bezpośrednio wymienionymi w jej treści, należałoby posłużyć się rozumowaniem *per analogiam*. Jest to o tyle istotne, że dokonywanie analogii na niekorzyść podatnika w świetle chociażby zasady *in dubio pro tributario* jest jednak niedozwolone³. Tym samym sentencja orzeczenia NSA wprost kłóci się z poglądem TK, wskazującym, że niedopuszczalne jest opodatkowanie urządzeń technicznych niewymienionych w art. 3 pkt 9 Pr. bud. tylko dlatego, że przypominają urządzenia wymienione w tym w przepisie.

Innym zaskakującym podejściem do podatku od nieruchomości jest kwestia opodatkowania urządzeń przesyłowych, takich jak stacje redukcyjne oraz pomiarowe gazu czy transformatory. Pojawiło się pytanie, czy stanowią one przykład urządzeń technicznych niepodlegających opodatkowaniu. Kluczowa stała się w tej kwestii uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt III FPS 2/22). Co istotne jednak, dotyczyła ona prawnopodatkowej kwalifikacji stacji, punktów redukcyjnych, redukcyjno-pomiarowych oraz pomiarowych w porządku prawnym sprzed 28 czerwca 2015 r. Sąd zauważył, że dla kwalifikacji stacji redukcyjnych, pomiarowych oraz redukcyjno-pomiarowych jako budowli zasadnicze znaczenie ma związek z gazociągiem. Innymi słowy, kluczowe jest rozstrzygnięcie, czy stacje stanowią wraz z obiektem liniowym jedną całość techniczno-użytkową, właściwą do realizacji określonego celu gospodarczego. W ocenie NSA najważniejszy jest więc element funkcjonalny. W takim przypadku stacje transformatorowe oraz urządzenia elektroenergetyczne zostaną uznane za budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Choć przy-

³ Wprowadzona w art. 2a Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1197.

wołana uchwała dotyczy stanu prawnego sprzed 28 czerwca 2015 r.⁴ i z definicji budowli został usunięty zwrot normatywny „urządzenia”, to jednak nie jest wykluczone, że w praktyce stosowania prawa okaże się, że stacje redukcyjne, transformatorowe oraz inne urządzenia o znacznej wartości zostaną opodatkowane jako budowle z uwagi na funkcje gospodarcze oraz stanowienie zespołu technicznego. O niekorzystnym wpływie takiej uchwały dla podatników świadczą ostatnie orzeczenia sądów administracyjnych (sygn. akt I SA/Rz 406/22; I SA/Bk 287/22).

Kolejnym problemem jest kwestia opodatkowania kabli w kanalizacji kablowej. Chociaż z punktu widzenia prawa budowlanego trudno dopatrzeć się w nich obiektu budowlanego, to jednak kiedy kabel zostaje zawieszony na słupie bądź wprost zakopany w ziemi, to ma być obiektem budowlanym. W. Morawski uzasadnia to celem prawa budowlanego, mimo że na gruncie prawa podatkowego wszystkie kable powinny być potraktowane tak samo (Morawski 2023: 17).

Konstatacja wydaje się oczywista. Stosując przepis prawa, także niezgodny z ustawą zasadniczą, dokonuje się jego wykładni. Odnosząc się do poszczególnych dyrektyw wykładni, można uzyskać różne znaczenia zastosowania takiego przepisu (Drosik 2023: 137). Wprawdzie dokonanie czynności niezgodnej z Konstytucją RP powinno być *prima facie* odrzucone, to jednak w praktyce stosowania prawa okazuje się, że dochodzi do opodatkowania budowli przy powołaniu się na niekonstytucyjne brzmienie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

5. Oczekiwania i kierunki zmian

Przytoczone powyżej wypowiedzi judykatury, a szerzej praktyka stosowania prawa, dowodzą, że dotychczas nie było jednolitości poglądów na kwestie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z kolei dla podatnika powinno być zrozumiałe, kiedy powstanie obowiązek podatkowy, który spowoduje wymóg uiszczenia należnego podatku. Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości niezmiennie od lat powoduje niezliczone spory podatkowe. Wątpliwości i podobne skutki wynikają, jak się zdaje, z poczynionych rozważań, z samej natury podatku, który obejmuje swoim zakresem obiekty materialne, które niełatwo jest zmieścić w definicję ustawową. Jak trafnie wskazuje A. Kałużny, modelowym wręcz przykładem jest definicja budynku, która przewiduje, że obiekt ma posiadać dach i być trwale związany z gruntem. Jednak mając

⁴ Do tego czasu opodatkowana była budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Aktualnie opodatkowaniu podlega budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania budowli zgodnie z jej przeznaczeniem.

na uwadze futurystyczne projekty, wyzwaniem legislacyjnym jest nadążenie za kreatywnością architektów. Poza tym, jak zauważa A. Hanusz, „obciążenie gruntów i budynków podatkiem od nieruchomości, uzależnione od ich powierzchni fizycznej bądź użytkowej, jest rozwiązaniem zarówno prymitywnym, jak i niesprawiedliwym. Nie uwzględnia ono bowiem na przykład położenia gruntu czy budynku wpływającego na jego wartość oraz wysokość przychodów osiągniętych w związku z gospodarczym przeznaczeniem nieruchomości. Tymczasem czynniki te określają zdolność płatniczą podatnika, która powinna być brana pod uwagę w konstrukcji każdego podatku mającego realizować konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej” (Hanusz [red.] 2015: 58).

W przypadku budowli problem jest jeszcze poważniejszy w związku z nieograniczoną możliwością konstrukcji nowych rodzajów obiektów budowlanych (Kałużny 2023: 43). Jeśli przyjmiemy, że ustawodawca faktycznie dokona zmian w związku ze wspomnianym już orzeczeniem w sprawie SK 14/21, to można sformułować kluczową dla niniejszego opracowania hipotezę, że odejście od – jak się okazało niekonstytucyjnej – definicji budowli z u.p.o.l. ukształtuje na nowo przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, otwoczy drogę do wznowienia zakończonych już postępowań i przede wszystkim zagwarantuje wysoki standard określoności prawa podatkowego (Gomułowicz 2021: 149–153).

W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że Trybunał Konstytucyjny w powyższym wyroku uznał za niezgodny z Konstytucją RP przepis określający przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, który obowiązuje od 20 lat. Zdaniem Trybunału definicja budowli określona w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. narusza art. 84 i art. 217 Konstytucji RP z uwagi na wymóg zachowania wyższego standardu prawa podatkowego. Otóż „z art. 84 i art. 217 Konstytucji wynika podwyższony standard określoności prawa właściwy prawu daninowemu. Wymienione w art. 217 Konstytucji elementy konstrukcji prawnej podatku, a w szczególności przedmiot opodatkowania, muszą wynikać z ustawy i być uregulowane na tyle precyzyjnie, aby podatnik wiedział, czy ustawa łączy z dotyczącym go stanem faktycznym lub prawnym obowiązek podatkowy czy też nie” (sygn. akt SK 14/21). Oznacza to obowiązek określania przedmiotu opodatkowania oraz innych istotnych elementów podatku w ustawie podatkowej. Tymczasem art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który wprowadza pojęcie budowli jako przedmiot podatku od nieruchomości, nie definiuje go. Z kolei sięgnięcie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie wystarcza, albowiem nie dość, że nie zawiera samodzielnej definicji budowli, to dwukrotnie odsyła do przepisów Prawa budowlanego. W rezultacie TK, zakwestionowawszy ww. przepis, dał 18 miesięcy ustawodawcy od dnia ogłoszenia analizowanego wyroku na ponowne zdefiniowanie pojęcia budowli. Poza tym „w ocenie Trybunału ustawodawca

wprowadzając nową definicję legalną budowli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, która nie będzie odwoływała się do ustaw niepodatkowych, powinien również zmienić obowiązującą definicję legalną budynku, zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., która również odwołuje się do »przepisów prawa budowlanego« (sygn. akt SK 14/21). Na marginesie można dodać, że w pełni zrozumiałe będą ewentualne wnioski prowadzące do wznowienia prawomocnie zakończonych postępowań, gdzie przedmiotem opodatkowania była budowla. To samo będzie dotyczyć wniosków w zakresie zwrotu nadpłaty podatku.

W kontekście powyższego wszelkie dalsze rozważania mogą mieć charakter wyłącznie hipotetyczny. Skala naruszeń ustawy zasadniczej może wywołać po stronie ustawodawcy chęć dokonania daleko idących zmian. Można założyć, że prawodawca przy okazji modyfikacji definicji budowli i budynku, kluczowych dla całego podatku od nieruchomości, zdecyduje się na stworzenie zupełnie nowego aktu normatywnego, bądź z uwagi na stosunkowo krótki okres dostosowania przepisów prawa do ww. orzeczenia TK poprawi jedynie te dwie definicje, tak by w ich treści nie znajdowało się odesłanie do przepisów Prawa budowlanego. Z pewnością drugie podejście będzie narażone na ponowne ryzyko wątpliwości interpretacyjnych, choć niewątpliwie zniknie niebezpieczeństwo utraty prawa do pobierania podatku od nieruchomości przez samorządy gminne.

6. Wnioski

Przeprowadzona w niniejszym opracowaniu analiza pozwala na sformułowanie tezy, zgodnie z którą ustawa podatkowa powinna w sposób wyczerpujący opisywać relacje podatnika z organem podatkowym. Niewystarczające jest przekonanie, że przy klasyfikacji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości trzeba przede wszystkim stosować przepisy ustaw podatkowych, a nie ustawowo odsyłać do przepisów Prawa budowlanego (Tyska 2022: 37; Gomułowicz, Małecki 2013: 215). Trybunał Konstytucyjny w przywołanym powyżej orzeczeniu wskazał, że konstrukcja podatku od nieruchomości, budząca od wielu lat wątpliwości interpretacyjne, nie może opierać się na definicjach, które należy rozumieć przez pryzmat ustawy niepodatkowej. Tym bardziej, że tytułowy podatek stanowi daninę o największym potencjale dochodowym na tle dochodów własnych samorządu gminnego (Etel 2004: 62). Organy samorządu gminnego, dysponujące ograniczonym władztwem podatkowym, kształtują wybrane elementy konstrukcyjne podatku lokalnego przede wszystkim za pośrednictwem określania obowiązujących w danym roku stawek podatkowych (Niezgoda, Hanusz, Czernski [red.] 2009: 15; Zaborek, Czarnecki 2018: 48). Tym większa odpowiedzialność spoczywa na organach samorządu

terytorialnego w przedmiocie właściwego poboru podatku od nieruchomości. Przedstawiona w niniejszym opracowaniu praktyka stosowania przepisów prawa dowodzi, że organy samorządu mają z tym jednak poważny problem. Jak się okazuje, wynika on z trudności zakwalifikowania określonych obiektów jako budowli czy budynków, choć pasywność w przedmiocie odpowiedniej kontroli w zakresie rozliczeń podatku od nieruchomości to ewidentny brak należytej staranności po stronie organów samorządu terytorialnego. Innym rażącym przykładem, na który zwrócił uwagę Rzecznik Praw Obywatelskich, była sprawa organu podatkowego, który od 2006 do 2016 r. wadliwie obliczał podatek od nieruchomości. Dzięki interwencji RPO Prezydent m.st. Warszawy uchylił w części decyzje określające podatnikowi wysokość podatku od nieruchomości za lata 2006–2010 (Rzecznik Praw Obywatelskich 2023). Nie wchodząc szerzej w problematykę przywołanego przypadku i niewątpliwie zauważalne problemy samorządów w polityce kształtowania swojej samodzielności finansowej, wydaje się, że dla tego artykułu najważniejszy był wniosek RPO – „sam upływ czasu nie może usprawiedliwiać niezgodnego z prawem działania” (Rzecznik Praw Obywatelskich 2023). Można niniejszą tezę strawestować i stwierdzić, iż sam fakt, że przepis określający przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości obowiązuje od 20 lat, nie może usprawiedliwiać niekonstytucyjności prawa. Niniejsze opracowanie dowodzi, że uchybienia samorządów powodują utratę dochodów, lecz w stopniu marginalnym na tle ubytków spowodowanych naruszeniem standardu legislacyjnego właściwemu prawu daninowemu (Chojnacka, Nowicki 2023: 93). Jak trafnie wskazuje W. Morawski, judykatura nie może ciągle balansować na granicy między wykładnią a tworzeniem prawa (Morawski 2023: 15).

W konkluzji należy więc sformułować postulaty adresowane do ustawodawcy. Konieczne zmiany w kierunku zagwarantowania większej jasności i określoności przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, w tym opodatkowania budowli oraz budynków to rzecz oczywista (Martyniuk 2020: 72). Biorąc bowiem pod uwagę praktykę tworzenia prawa, a zwłaszcza czas jego stanowienia, *de lege ferenda* należałoby oczekiwać zmian w definicji budowli, ponieważ nie do zaakceptowania jest definicja, która została wykreowana w oparciu o dwa zaprzeczenia oraz przykładowy katalog wyliczeń obiektów stanowiących budowle. Poza tym niezbędne jest zerwanie jej „więzów” z Prawem budowlanym, ponieważ „o ile w prawie budowlanym dopuszczalne jest przyjęcie, iż definicja budowli zawiera niepełny ich katalog, o tyle w sytuacji, gdy definicja ta ma mieć zastosowanie w prawie podatkowym, wykładnia taka jest niedopuszczalna” (sygn. akt II FSK 2852/15). Jeśli chodzi o kształt dotychczasowej definicji budynku, nie wydaje się, by wymagała ona aż tak gruntow-

nych zmian z uwagi na jej jednoznaczność. Jedynym jej mankamentem jest bowiem to, że odwołuje się do przepisów Prawa budowlanego.

Wykaz skrótów

Pr. bud., Prawo budowlane – Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane
u.p.o.l. – ustawa o podatkach i opłatach lokalnych – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r.
o podatkach i opłatach lokalnych

Bibliografia

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. Dz.U. 1997, Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Dz.U. 2023, poz. 70 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2022, poz. 2647 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2022, poz. 2587 ze zm.
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane. Dz.U. 2023, poz. 682 ze zm.
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2015, poz. 1197.

Orzecznictwo

- Uchwała NSA z dnia 10 października 2022 r., III FPS 2/22. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3419771.
- Wyrok NSA z dnia z dnia 23 listopada 2017 r., II FSK 2852/15. Dostęp: 24.02.2024. LEX nr 2401371.
- Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2020 r., II FSK 1629/18. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3058339.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2020 r., II FSK 1317/20. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3106525.
- Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2022 r., III FSK 257/22. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3457476.
- Wyrok NSA z dnia z dnia 30 maja 2023 r., III FSK 48/22. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3580728.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2010 r., III SA/Po 356/10. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 757185.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 sierpnia 2014 r., I SA/Rz 525/14. Dostęp: 28.03.2024. LEX nr 1503651.

- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 marca 2016 r., I SA/Rz 78/16. Dostęp: 28.03.2024. LEX nr 2023486.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 stycznia 2019 r., I SA/Gd 1043/18. Dostęp: 28.03.2024. LEX nr 2621740.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 czerwca 2020 r., II SA/Gd 673/19. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3020501.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 października 2021 r., I SA/Ke 485/21. Dostęp: 28.03.2024. LEX nr 3248501.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 września 2022 r., I SA/Bk 287/22. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3426265.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 października 2022 r., I SA/Rz 406/22. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3436870.
- Postanowienie TK z dnia 5 marca 2020 r., SK 48/15. Dostęp: 24.02.2024. LEX nr 3013900.
- Postanowienie TK z dnia 15 grudnia 2020 r., S 3/20. Dostęp: 24.02.2024. LEX nr 3098479.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 929854.
- Wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15. Dostęp: 28.03.2024. LEX nr 2406907.
- Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15. Dostęp: 24.02.2024. LEX nr 2406906.
- Wyrok TK z dnia 4 lipca 2023 r., SK 14/21. Dostęp: 19.01.2024. LEX nr 3578728.

Opracowania

- Bojarski, Adam. 2023. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urzędzeń typu paczkomaty. *Finanse Komunalne* 5: 30–36.
- Brzeziński, Bogumił i Wojciech Morawski. 2012. Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 1: 107–110.
- Chojnacka, Irena i Mieszko Nowicki. 2023. Wyrok TK z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21) [dot. podatków i opłat lokalnych]. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 5: 92–96.
- Dębowska-Romanowska, Teresa. 2010. *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*. Warszawa: C.H. Beck.
- Drosik, Jacek. 2023. Czy uzasadnienie wyroku TK daje podstawę do naruszania Konstytucji? Komentarz do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 lipca 2023 r. (SK 14/21). *Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych* 3: 135–139.
- Etel, Leonard. 2004. *Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego*. Białystok: Temida.
- Etel, Leonard. 2011. 20 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – kilka refleksji. *Przegląd Podatkowy* 4: 20–27.
- Etel, Leonard. 2019. Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 8: 15–23.
- Dowgier, Rafał. 2021. W: *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, (red.) Rafał. Dowgier, Leonard Etel, Grzegorz Liszewski, Bogumił Pahl, 270–285. Warszawa: Wolters Kluwer, wydanie elektroniczne LEX. Dostęp: 19.01.2024.

- Felis, Paweł. 2023. *Opodatkowanie nieruchomości w Polsce na tle systemów europejskich. Wybrane problemy i propozycje zmian. Raport 1/2023*. Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Finansów.
- Głąbiński, Stanisław. 1925. *Nauka skarbowości*, Lwów–Warszawa: nakładem Autora.
- Gomułowicz, Andrzej, Jerzy Małecki. 2013. *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Lexis-Nexis.
- Gomułowicz, Andrzej. 2021. Zasada pewności prawa podatkowego a bezpieczeństwo prawne podatnika. W: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, (red.) Agnieszka Franczak. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Hanusz, Antoni. 2015. Wstęp. W: *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, (red.) Antoni Hanusz. Lublin: Wolters Kluwer.
- Kałużny, Adam. 2020. *Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kałużny, Adam. 2023. Czy definicja budowli nie ma granic? O możliwym wpływie uchwały NSA, III FPS 2/22, na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości. *Przegląd Podatkowy* 3: 43–50.
- Kałużny, Adam. 2023. Pechowiec płaci (30 razy) więcej – o wpływie stanowiska MF na opodatkowanie mieszkań podatkiem od nieruchomości. *Przegląd Podatkowy* 6: 9–16.
- Koślicki, Krzysztof. 2022. *Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Koślicki, Krzysztof. 2022. *Gminy nie kontrolują rozliczeń podatku od nieruchomości*, <https://www.prawo.pl/podatki/kontrola-firm-i-podatku-od-nieruchomosci-przez-gminy,517609.html>. Dostęp: 19.01.2024.
- Krok, Wojciech. 2010. *Budowla w podatku od nieruchomości*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Martyniuk, Włodzimierz. 2020. Budowle spółdzielni mieszkaniowych a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. *Samorząd Terytorialny* 5: 64–72.
- Morawski, Wojciech, Adam Kałużny. 2022. Real Estate Taxation in Poland: The Main Legal Problems. In: *The Taxation of Energy-Sector Assets: Polish Tax Legislation on the Eve of Energy Transformation*, (eds.) Wojciech Morawski, Adam Kałużny. Poznań: Springer.
- Morawski, Wojciech, Adam Kałużny. 2022. The Taxation of Construction Objects Used to Generate Energy: The Current Legal Regime. In: *The Taxation of Energy-Sector Assets: Polish Tax Legislation on the Eve of Energy Transformation*, (eds.) Wojciech Morawski, Adam Kałużny. Poznań: Springer.
- Morawski, Wojciech. 2023. Wyrok TK z 4.07.2023 r., SK 14/21, w sprawie definicji budowli w podatku od nieruchomości – czyli o tym, że piekło bywa dobrymi intencjami wybrukowane. *Przegląd Podatkowy* 10: 15–25.
- Nieżgoda, Andrzej. 2009. W: *Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, (red.) Antoni Hanusz, Andrzej Niezgoda, Piotr Czerski. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Pahl, Bogumił. 2010. Opodatkowanie gruntów i budynków będących w posiadaniu osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, nabytych i wykorzystywanych w celach osobistych. *Finanse Komunalne* 5: 68–77.
- Pahl, Bogumił. 2018. Elektrownie fotowoltaiczne a podatek od nieruchomości. *Finanse Komunalne* 9: 34–48.

- Pahl, Bogumił. 2020. Najnowsze zmiany w konstrukcji prawnej podatków lokalnych, czyli jak „tylnymi drzwiami” pozbawia się gminy dochodów o charakterze podatkowym, Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. W: *Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, (red.) Andrzej Gorgol. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Pest, Przemysław. 2015. Pojęcie dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. *Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze* 6: 331–352.
- Radzikowski, Krzysztof. 2012. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości majątku prywatnego przedsiębiorcy. Glosa do wyroku NSA z dnia 18 lipca 2012 r. II FSK 32/11. *Finanse Komunalne* 12: 66–74.
- Slack, Enid. 2012. The Politics of the Property Tax. In: *A Primer on Property Tax*, (eds.) William. J. McCluskey, Gary C. Corina, Lawrence. C. Walters. Wiley: Blackwell.
- Swianiewicz, Paweł, Jarosław Neneman, Julita Łukomska. 2013. Koncepcja przekształceń podatku od nieruchomości. *Finanse Komunalne* 7: 25–50.
- Śmiechowicz, Joanna. 2021. Wydajność fiskalna podatków lokalnych, jej uwarunkowania i przestrzenne zróżnicowanie w Polsce. *Studia Biura Analiz Sejmowych* 1(65): 62–69.
- Śwital, Paweł. 2016. Współdziałanie na rzecz rozwoju lokalnego – wybrane aspekty prawne. W: *Partycypacja społeczna w samorządzie terytorialnym – aspekty prawne, ekonomiczne, społeczne*, (red.) Katarzyna Głąbicka, Paweł Śwital. Radom: Instytut Naukowo-Wydawniczy „Spatium”.
- Tyska, Magdalena. 2022. Możliwość opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń typu paczkomaty. *Finanse Komunalne* 2: 36–43.
- Urbaniak, Ewa. 2023. Regulacja przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości a zasada samodzielności finansowej gmin. *Nieruchomości@* II: 93–113.
- Walter, Agnieszka, Tomasz Konik. 2007. Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości a praktyczne problemy polskiego przemysłu wydobywczego. *Przegląd Podatkowy* 12: 21–27.
- Zaborek, Daria, Krzysztof Czarnecki. 2018. Podatki lokalne jako źródło dochodów samorządu gminnego. Analiza podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego w gminie Lidzbark w latach 2010–2015. *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu* 2(6): 47–71.
- Zubik, Marek. 2008. *Konstytucja III RP w tezach orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego i wybranych sądów*. Warszawa: C.H. Beck.
- Żmijewska, Anna. 2022. Ustalanie przez organ podatkowy momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. *Samorząd Terytorialny* 4: 32–44.

Źródła internetowe

- Ministerstwo Finansów, Informacja roczna, <https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-roczna5>. Dostęp: 19.01.2024.
- Najwyższa Izba Kontroli, Realizacja dochodów z tytułu podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych przez gminy z terenu województwa kujawsko-pomorskiego, lby~p_21_064_202104081106381617872798~01.pdf. Dostęp: 19.01.2024.
- Rzecznik Praw Obywatelskich, Fiskus przez lata błędnie naliczał podatek od nieruchomości. Prezydent miasta uwzględnił sprzeciw RPO i uchylił w części decyzje określające

ten podatek, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-nieruchomosci-nienalezny-podatek-sprzeciw-decyzje-uchylone>. Dostęp: 19.01.2024.

Tygodnik Gospodarczy PIE, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2023/02/Tygodnik-PIE_7-2023.pdf. Dostęp: 19.01.2024.