

Przegląd Prawno-Ekonomiczny

REVIEW OF LAW, BUSINESS & ECONOMICS

kwiecień-maj-czerwiec

Nr 47
(2/2019)



WYDZIAŁ ZAMIEJSKOWY
PRAWA I NAUK
O SPOŁECZEŃSTWIE | **KUL**

WYDAWCA

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II | Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Społeczeństwie
w Stalowej Woli

ADRES REDAKCJI

Redakcja „Przeglądu Prawno-Ekonomicznego” | 37-450 Stalowa Wola, ul. Ofiar Katynia 6a |
e-mail: ppe@kul.pl

ZESPÓŁ REDAKCYJNY

dr Artur Lis – redaktor naczelny (editor-in-chief) | dr David W. Lutz (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | dr Dariusz Żak – zastępcy redaktora naczelnego (associate editors) | dr hab. Grzegorz Wolak – sekretarz redakcji (administrative editor) | dr hab. Piotr T. Nowakowski – redaktor ds. międzynarodowych (international editor) | dr hab. Filip Ciepły, dr Isaac Desta (Holy Cross College w Notre Dame, USA), dr Dorota Tokarska, dr Dominik Tyrawa, dr Timothy Wright (Holy Cross College w Notre Dame, USA) – redaktorzy tematyczni (subject editors) | dr Piotr Pomorski – redaktor statystyczny (statistical editor) | mgr Agnieszka Lis – redaktor językowy polskojęzyczny (Polish-language editor) | mgr Tomasz Deptuła (USA) – redaktor językowy anglojęzyczny (English-language editor) | prof. dr hab. Nikolaï Gołowaty (UKRAINA) – redaktor językowy rosyjskojęzyczny | dr Judyta Przyłuska-Schmitt – redaktor konsultant (consulting editor) | mgr Rafał Podlesny – redaktor techniczny (layout editor)

RADA NAUKOWA

ks. prof. dr hab. Antoni DĘBIŃSKI (Rektor KUL Lublin) | prof. dr hab. Thomas BURZYCKI (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | prof. dr hab. Wiktor CZEPURKO (Ukraina) | dr hab. Leszek CWIKAŁA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Czesław DEPTUŁA (KUL Lublin) | dr hab. Marzena DYJAKOWSKA (KUL Lublin) | abp. prof. dr hab. Andrzej DZIĘGA (Szczecin) | dr hab. Krzysztof GRZEGORCZYK (Wyższa Szkoła Humanistyczno-Przyrodnicza w Sandomierzu) | nadkom. dr Dominik HRYSZKIEWICZ (Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie) | prof. dr hab. Aleks JUDASZEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | prof. dr hab. Marian KOZACZKA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Andrzej KUCZUMOW (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Pantelis KYRMIZOGLU (Alexander TEI of Thessaloniki, Greece) | dr hab. Antoni MAGDOŃ (KUL Stalowa Wola) | ks. prof. dr hab. Henryk MISZTAŁ (KUL Lublin) | prof. dr hab. Wojciech NASIEROWSKI (University of New Brunswick) | prof. dr hab. Jurij PACZKOWSKI (Ukraina) | prof. dr hab. Pylyp PYLYPENKO (Ukraina) | prof. dr hab. Anton STASCH (European Akademy of Technology & Management, Oedheim Niemcy) | prof. dr hab. Tomasz WIELICKI (California State University, Fresno) | ks. dr hab. Krzysztof WARCHAŁOWSKI (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego)

RECENZENCI ZEWNĘTRZNI

dr hab. Leszek BIELECKI (Wyższa Szkoła Ekonomii, Prawa i Nauk Medycznych w Kielcach) | dr Walentyn GOŁOWCZENKO (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr hab. Mirosław KARPIUK (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr Barbara Lubas (Nadbużańska Szkoła Wyższa w Siemiatyczach) | prof. dr hab. Oleksander MEREŻKO (Ukraina) | dr Kiril MURAWIEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr Łukasz Jerzy PIKULA (Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach) | ks. dr hab. Tomasz RAKOCZY (Uniwersytet Zielonogórski) | dr hab. Krystyna ROSŁANOWSKA-PLICHCIŃSKA (Wyższa Szkoła Zarządzania i Ekologii w Warszawie) | dr hab. Piotr RYGUŁA (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego) | dr hab. Romuald SZEREMIETIEW (Akademia Obrony Narodowej) | prof. dr hab. Jerzy Tomasz SZKUTNIK (Politechnika Częstochowska) | prof. dr hab. Dariusz SZPOPER (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr hab. Andrzej SZYMAŃSKI (Uniwersytet Opolski) | dr Agnieszka OGRODNIK-KALITA (Uniwersytet Pedagogiczny im. KEN w Krakowie)

DRUK I OPRAWA

VOLUMINA.PL DANIEL KRZANOWSKI | ul. Ks. Witolda 7-9, 71-063 Szczecin | tel. 91 812 09 08 |
e-mail: druk@volumina.pl

ISSN 1898-2166 | Nakład 300 egz.

Spis treści

Artykuły

KRZYSZTOF BOKWA, IWO JAROSZ *Zdradziłeś – zapłać? Cywilnoprawne konsekwencje zdrady małżeńskiej i ich współczesna erozja* | 12

MAGDALENA STOPIAK *Relacja między oświadczeniami woli a oświadczeniami wiedzy* | 30

TOMASZ PIOTROWSKI *Prawo do rozpowszechniania wizerunku sportowca* | 43

GABRIELA SACHA *Sztuczna inteligencja a prawo autorskie* | 63

ARKADIUSZ KROKOWSKI *Pośrednie, umowne ograniczenie umocowania prokurenta współnika spółki cywilnej przez umowę spółki skuteczne wobec osób trzecich* | 78

KAROLINA PAŁKA, MAREK STOLORZ *Prosta spółka akcyjna na Słowacji – ogólna charakterystyka i wybrane problemy* | 94

ŁUKASZ CHYLA *Czy wystarczający jest próg wyłączenia prospektu emisyjnego na poziomie 2,5 mln EURO?* | 106

JAROSŁAW KOWALSKI *Wady i zalety postępowań odrębnych na przykładzie postępowania upominawczego i elektronicznego postępowania upominawczego* | 124

ANNA MARIA BARAŃSKA *Skuteczność wniosku o sporządzenie i doręczenie uzasadnienia orzeczenia złożonego przed jego ogłoszeniem* | 136

MATEUSZ KORZENIAK, MATEUSZ SZURMAN *Przestępstwo manipulacji instrumentami finansowymi - analiza jurydyczna na tle regulacji rozporządzenia MAR i dyrektywy MAD II* | 154

KAMIL LEŚNIEWSKI *Słów kilka o instytucji wspólnych zespołów śledczych w przyrządzie polskiej procedury karnej* | 173

KAROL JUSZKA *Czynniki dotyczące podjęcia na nowo umorzonego postępowania przygotowawczego w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych* | 195

KAROLINA PALKA *Przestępstwo zniszczenia i uszkodzenia dziedzictwa archeologicznego w słowackim prawie karnym* | 205

MARLENA STRADOMSKA *Kryptowaluty jako zagrożenie dla systemu jednostki – analiza prawno – psychologiczna* | 222

PAULINA KOWALSKA *Udział radnego w głosowaniu a jego interes prawny* | 234

ANDRZEJ MICHALIK *Prawnopodatkowe konsekwencje udziału kościelnych osób prawnych w rozwijaniu sektora spółdzielni socjalnych osób prawnych* | 250

MAGDALENA MICHALSKA *Miejsce sądownictwa polubownego w polskim porządku konstytucyjnym* | 274

DOMINIK TYRAWA *Autostrada i droga ekspresowa jako obszar quasi specjalny w systemie dróg publicznych* | 291

PIOTR OLEJNICZAK *Problemy praktyczne związane z ustaleniem podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości* | 305

TRISTAN SKUPNIEWICZ *Geneza i rozwój standardów emisji spalin pojazdów w Unii Europejskiej* | 319

ŁUKASZ PIKUŁA *Christian Thomasius i koniec tradycji scholastycznej w nauce prawa* | 332

KRZYSZTOF BOKWA *„Baron Cygański” J. Straussa – spojrzenie prawne* | 355

KAROL SKOREK *Krytyka austriackiej szkoły ekonomicznej w ujęciu Oskara Langego* | 380

MARCIN MOLENDĄ, MARTA KRHLAYĄ *Planowanie zasobów ludzkich w przedsiębiorstwie turystycznym* | 394

Glosa

TOMASZ RAKOCZY *Wykładnia językowa i celowościowa przepisu zawierającego katalog osób, którym przysługuje świadczenie pielęgnacyjne. Glosa do wyroku WSA w Poznaniu z dnia 29 czerwca 2017 r., II SA/Po 307/17 | 407*

SŁAWOMIR ZWOLAK *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2016 r., II OSK 3152/14 | 422*

Tekst źródłowy

ARTUR LIS *O humanitarnym nawracaniu pogan w świetle bulli Honoriusza III | 433*

Contents

Articles

KRZYSZTOF BOKWA, IWO JAROSZ *You betray – you must pay? Civil-law consequences of adultery and the modern erosion thereof* | 12

MAGDALENA STOPIAK *Relation between statements of will and statements of knowledge* | 30

TOMASZ PIOTROWSKI *Right to disseminate the image of an athlete* | 43

GABRIELA SACHA *Copyright and Artificial Intelligence* | 63

ARKADIUSZ KROKOWSKI *The issue of limiting indirectly the scope of powers of procurator in respect of third parties by creating the right to represent the partner in the civil law related partnership agreement* | 78

KAROLINA PALKA, MAREK STOLORZ *Simple joint stock company in Slovakia - general characteristics and selected problems* | 94

ŁUKASZ CHYLA *Is 2.5 million EUR prospectus exemption threshold enough?* | 106

JAROSŁAW KOWALSKI *The advantages and disadvantages of separate proceedings by the case of writ proceedings and electronic writ-of-payment proceedings* | 124

ANNA MARIA BARAŃSKA *Effectiveness of the motion for drawing and providing of the statement of reasons of the verdict submitted before it's announcement* | 136

MATEUSZ KORZENIAK, MATEUSZ SZURMAN *Market manipulation offence – juridical analysis under Market Abuse Regulation and Market Abuse Directive 2* | 154

KAMIL LEŚNIEWSKI *A few words about joint investigation teams from the perspective of Polish criminal procedure* | 173

- KAROL JUSZKA *Factors connected with resume preparatory criminal proceedings in the judgments issued by the Supreme Court and common courts* | 195
- KAROLINA PALKA *The crime of damaging and devaluation of archaeological heritage in Slovak criminal law* | 205
- MARLENA STRADOMSKA *Cryptocurrencies as a threat to the individual's system - legal and psychological analysis* | 222
- PAULINA KOWALSKA *Participation of the councillor in the voting and his legal interest* | 234
- ANDRZEJ MICHALIK *Legal and tax consequences of support church legal person in development of social cooperative movement* | 250
- MAGDALENA MICHALSKA *The position of arbitration in Polish constitutional order* | 274
- DOMINIK TYRAWA *Motorway and expressway as quasi special on public roads* | 291
- PIOTR OLEJNICZAK *Practical problems related to determining the subject of real estate taxation* | 305
- TRISTAN SKUPNIEWICZ *The origin and development of vehicle emissions standards in the European Union* | 319
- ŁUKASZ PIKUŁA *Christian Thomasius and the end of the scholastic tradition in the science of law* | 332
- KRZYSZTOF BOKWA *„The Gypsy Baron” by J. Strauss – a legal view* | 355
- KAROL SKOREK *Criticism of the Austrian school of economics in terms of Oskar Lange* | 380
- MARCIN MOLENDĄ, MARTA KRUHLAYĄ *Human resources planning in a tourist enterprise* | 394

Gloss

TOMASZ RAKOCZY *Linguistic and system interpretation of the legal article including the catalogue of persons entitled to nursing benefit. Gloss to the decision of WSA of Poznan from 29th of June 2017, II SA/Po 307/17* | 407

SŁAWOMIR ZWOLAK *Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 27 September 2016, file ref. II OSK 3152/14* | 422

Source text

ARTUR LIS *On the humanitarian conversion of pagans in the boulevard of Honorius III* | 433

Piotr Olejniczak

Problemy praktyczne związane z ustaleniem podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Practical problems related to determining the subject of real estate taxation

Wstęp

Polski podatek od nieruchomości istniał już na przełomie XVII i XVIII wieku. W owych czasach nazywany był podymnym. Następnie w epoce rozbiorów oraz czasach współczesnych ewoluował do konstrukcji w jakiej znajduje się obecnie. Aktualna forma podatku wywodzi się z ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹. Mimo szeregu przemian, którym został on poddany na przestrzeni wieków, praktyka jego stosowania niesie za sobą wiele problemów związanych z interpretacją przepisów podatkowych. Przeszarżała konstrukcja podatku od nieruchomości oraz liczne uchybienia w procedurze jego tworzenia i egzekwowania skłaniają do ich przedstawienia oraz zastanowienia się nad możliwością naprawy obecnego stanu prawnego w zakresie tego właśnie podatku. Artykuł ten poświęcony jest problemom praktycznym związanym z ustaleniem podmiotu podatku w oparciu o liczne spory interpretacyjne występujące w doktrynie jak i orzecznictwie sądów administracyjnych.

¹ Tekst jednolity Dz. U. z 2018, poz. 1445, ze zm., cyt. dalej jako ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

Konstrukcja podatku

Każdy podatek jest skonstruowany z określonych elementów, które noszą nazwę cech zmiennych podatku. Są to: podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawa opodatkowania, stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia oraz tryb płatności tego podatku. W doktrynie możemy też spotkać się z określeniem tych cech jako „*istotne, zasadnicze, techniczne elementy podatku*”. Całość składa się na konstrukcję podatku, czyli inaczej modelową budowę jaką cechować się powinno typowe świadczenie wchodzące w skład systemu podatkowego. W przypadku gdy w konstrukcji podatku brakuje któregoś z wymienionych elementów, świadczy to o jej niedoskonałości. W takim przypadku powinno nastąpić wprowadzenie stosownych zmian w przepisie regulującym dany podatek, w celu naprawy jego konstrukcji. Można nawet zadać pytanie – czy taka danina jest jeszcze podatkiem? Czy stosować do niej należy polskie przepisy podatkowe? Rzecz jasna elementy konstrukcji powinny być starannie i ściśle dopracowane, tak aby na etapie stosowania podatku nie było wątpliwości co do jego rozumienia. Jasne przedstawienie konstrukcji podatku ułatwia jego uregulowanie w układ identyczny do pozostałych podatków. Stąd nie bez znaczenia jest ukazana wyżej kolejność elementów podatku. Przepisy dotyczące elementów konstrukcji podatku powinny być jasne i przejrzyste, a co za tym idzie każdy przepis, lub nawet odrębna grupa, zbiór przepisów ustawowych, powinna dotyczyć jednego elementu. Wymieszanie części składowych podatku może stwarzać problemy w ich odczytaniu. Przykładem takiej regulacji może być art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w którym ustawodawca określił podatnika podatku od nieruchomości jako osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną nie posiadającą osobowości prawnej, która jest właścicielem lub posiadaczem samoistnym nieruchomości lub obiektów budowlanych. Przepis ten, mimo że dotyczy podatnika, używany jest do określenia przedmiotu podatku, za który uznaje się nieruchomość lub obiekt budowlany. Finalnie jednak to art. 2 wspomnianej ustawy traktuje o przedmiocie podatku, którym jest budynek, budowla lub grunt, niezależnie od tego, czy stanowi nieruchomość.

Podmiot opodatkowania

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje szeroki zakres podmiotowy podatku od nieruchomości². Regułą, na którą zwraca uwagę L. Etel jest

² Art. 1 -7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

to, że obowiązek podatkowy ciąży na jednostkach i osobach, które władają budynkami, budowlami lub gruntami. Podatnikami mogą być wszystkie podmioty, bez względu na to jaki jest ich status prawny. Mogą to być osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Warunkiem jednak jest posiadanie przez nie tytułu prawnego do korzystania z nieruchomości albo obiektów budowlanych³. Nie jest to jednak reguła bezwzględna – w ocenie ustawodawcy użytkownik nie posiadający tytułu prawnego również podlega podatkowi od nieruchomości⁴. Legitymacja prawna, dzięki której posiadacz jest traktowany jako dłużnik podatkowy wynika z ustawy co dobitnie podkreśla orzecznictwo. W tym kontekście, podatnikiem może być np. właściciel, posiadacz samoistny oraz użytkownik wieczysty⁵. Warto wspomnieć, że właścicielem - zgodnie z kodeksem cywilnym⁶ - jest osoba, która w granicach określonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego może korzystać z rzeczy, pobierać z niej pożytki a także rozporządzać rzeczą⁷. Za posiadacza uważa się tego, który włada faktycznie rzeczą⁸. Użytkownikiem wieczystym zaś jest osoba, której oddano w użytkowanie wieczyste grunt należący do Skarbu Państwa, bądź jednostki samorządu terytorialnego, która może z tego gruntu korzystać oraz prawem tym rozporządzać⁹.

Podatnikami podatku od nieruchomości są co do zasady właściciele, posiadacze samoistni oraz użytkownicy wieczystości nieruchomości i obiektów budowlanych nie złączonych stale z gruntem¹⁰. Sprawa ulega komplikacji w przypadku, gdy bierzemy pod uwagę nieruchomości należące do Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Obowiązek zapłacenia podatku od nieruchomości ciąży w tym przypadku na posiadaczach zależnych lub podmiotach zarządzających tymi nieruchomościami i obiektami, jeśli ich posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z zarządu ustanowionego przez właściciela¹¹. W przypadku braku tytułu prawnego, sytuacja przedstawia się podobnie, czyli obowiązek podatkowy również spoczywa na posiadaczach.

³ L.Etel, *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 2008, s. 115.

⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1992 r., SA/Wr 179/92, LEX nr 57899. Zob. też B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych. Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny*, Toruń 1996, s.27.

⁵ Tamże.

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 1025, ze zm.).

⁷ Art. 140 k.c.

⁸ Art. 336 k.c.

⁹ Art. 232 – 233 k.c.

¹⁰ Art. 2 ust 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

¹¹ Art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zatem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości państwowych i gminnych podlega zawsze podmiot władający. Dzieje się to także wtedy gdy nie posiada tytułu prawnego, co z kolei jest odstępstwem od reguły opodatkowania innych nieruchomości, w przypadku gdy rolę podatnika ponosi właściciel. Tak sformułowana treść ustawy jest nad wyraz korzystna dla Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego¹². W konwencjonalnych sytuacjach podatnikiem jest osoba, z którą reprezentant Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego zawarł umowę dzierżawy lub najmu. Doktryna jednak określając zakres podmiotowy, wskazuje na liczne spory interpretacyjne¹³. Podstawowy, dotyczy określenia podatnika podatku od nieruchomości w sytuacji, kiedy znany jest jej zarządca i posiadacz zależny, co powoduje niejasności w kwestii osoby podatnika. W praktyce sytuacja ta zachodzi często, gdyż osoby zarządzające nieruchomościami państwowymi i komunalnymi, poprzez zawarcie umowy, oddają je w posiadanie zależne¹⁴.

Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych występują sprzeczne poglądy na temat osoby podatnika w przypadku kiedy znany jest właściciel nieruchomości, ale faktycznie wykorzystuje ją posiadacz samoistny. W dosłownym znaczeniu z treści ustawy wynika że podatnikiem może być właściciel lub posiadacz nieruchomości. Analizując różne sytuacje związane ze stanem faktycznym i prawnym, jakimi są odpowiednio posiadanie i własność nieruchomości należy zastanowić się, co robić w przypadkach, gdy w stosunku do jednej nieruchomości lub obiektu budowlanego nie związanego trwale z gruntem, ktoś inny jest właścicielem, a ktoś inny posiadaczem samoistnym. Nasuwa się pytanie, czy obowiązek podatkowy ciąży na obu tych osobach, czy tylko na jednej? A jeśli na jednej, to na której? Na przestrzeni lat w doktrynie panowały różne poglądy w tej kwestii. Najbardziej rozpowszechnione było twierdzenie, iż decydujące dla obecności obowiązku podatkowego jest faktyczne posiadanie nieruchomości¹⁵. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 maja 1992 r., III SA 236/92, stwierdził, że: „*Jeśli w sprawie występuje właściciel nieruchomości, to już taka okoliczność przesądza o obowiązku zapłaty. Wspomniany przepis art. 2 pkt 1 omawianej ustawy nie wymaga aby właściciel był jednocześnie samoistnym posiadaczem nieruchomości bądź obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem. Innymi słowy, jeżeli właściciel utracił posiadanie na rzecz*

¹² L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości, Problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 78

¹³ L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty komunalne*, „Wspólnota” 1997, nr 19.

¹⁴ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 129.

¹⁵ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 130.

osób trzecich, lecz zachował prawo własności, to obowiązek podatkowy ciąży na nim nadal. W sytuacji gdy znany jest właściciel nieruchomości obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży w pierwszej kolejności na nim, a nie na posiadaczu nieruchomości, choćby posiadanie było samoistne”¹⁶. Tym samym w przytoczonym orzeczeniu jasno stwierdzono, iż podatnikiem podatku od nieruchomości jest osoba która posiada tytuł prawny, czyli właściciel. Charakter posiadania jest w tym przypadku nieistotny. Tak długo jak podatnik posiada prawo własności, tak długo jest on zobowiązany do płacenia podatku¹⁷.

W latach 1992-1993 dominował inny pogląd w omawianej kwestii. Wyrażony został w innym orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, tj. w wyroku z dnia 17 listopada 1993 r., SA/Gd 758/93¹⁸, gdzie wskazywano posiadacza samoistnego jako podatnika podatku od nieruchomości. Stosownie do stanowiska zajętego w tym orzeczeniu, posiadacz samoistny, który uzyskiwał dochód z prowadzenia działalności gospodarczej prowadzonej na terenie nieruchomości był podatnikiem. Podobne argumenty, przemawiające za nałożeniem obowiązku podatkowego na posiadacza samoistnego wskazywano w doktrynie. Sprzeciwiając się stanowisku, wskazującemu właściciela nieruchomości jako podatnika, podnoszono że osobą osiągającą korzyści z nieruchomości jest jej posiadacz samoistny, a co za tym idzie powinien płacić ten podatek¹⁹. Uzasadnieniem tego twierdzenia jest to, iż podatek od nieruchomości jest podatkiem od posiadania majątku i stanowi uzupełnienie podatku dochodowego w zakresie obciążenia *sensu largo* dochodu podatnika, który obejmuje także dochody w naturze²⁰. W tym miejscu należy przywołać kolejny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, który dla sympatyków omawianego poglądu jest poparciem ich twierdzenia. Mianowicie w wyroku NSA z dnia 22 maja 1992 r., III SA 167/92, stwierdzono, że jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach i posiadaczach samoistnych, to w celu dokonania wymiaru podatku, nie jest konieczne, zakończenie postępowania sądowego rozstrzygającego kwestie własności²¹.

Przedstawione poglądy łączy wspólne założenie, że organ podatkowy ma prawo wyboru, kogo wskaże jako podatnika - właściciela czy posiadacza samoistnego. Niejasności dotyczą jedynie rozstrzygnięcia, kto w pierwszej kolejności

¹⁶ Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1994, z. 1, poz. 15.

¹⁷ A. Hanusz, Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz, Warszawa 1995, s.8.

¹⁸ Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1995, z. 2, poz. 40.

¹⁹ M. Kalinowski, Głosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 1992 r., III SA 236/92, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1994, z. 1, poz. 15.

²⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów*, Toruń 1994, s. 13.

²¹ Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996, z 1, poz. 26.

powinien być podatnikiem²². Ta duża rozpiętość w poglądach na temat omawianego problemu, stała się przyczynkiem dla Prezesa NSA, aby wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego o ustalenie wykładni art. 2 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Głównym celem wystąpienia Prezesa NSA było wyjaśnienie przesłanek do stanowienia podstawy wyboru podatnika spośród właściciela i posiadacza samoistnego nieruchomości lub obiektu budowlanego nie złączonego w sposób trwały z gruntem przy wymierzaniu podatku od nieruchomości²³.

W świetle stanowiska Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego przytoczonego wcześniej przepisu ustawy brak jest podstaw do wyboru podatnika przez organ podatkowy przy wymiarze podatku od nieruchomości. W uchwale z dnia 6 września 1995 r., W 20/94, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że określony w tym przepisie obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczu samoistnym. Teza tego judykatu brzmi następująco: „Art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 31, zm. Dz. U. z 1991 r. Nr 101, poz. 444, z 1992 r. Nr 21, poz. 86 oraz z 1994 r. Nr 123, poz. 600) nie daje podstaw do wyboru podatnika przez organ podatkowy przy wymiarze podatku od nieruchomości, a w sytuacji gdy samoistny posiadacz nie jest właścicielem nieruchomości albo obiektu budowlanego nie złączonego trwale z gruntem, określony w tym przepisie obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczu”. Uzasadniając swoje stanowisko Trybunał stwierdził, że: „*że zarówno wykładnia systemowa, dokonana z uwzględnieniem przepisów konstytucyjnych oraz innych przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., jak i wykładnia celowościowa oraz historyczna nakazują przyjąć, że w sytuacji, gdy samoistny posiadacz nieruchomości nie jest właścicielem, przewidziany a art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. obowiązek podatkowy ciąży na samoistnym posiadaczu. Organ podatkowy nie może zaś dokonywać wyboru podatnika wedle swojego uznania. Sprzeczne z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa jest stosowanie uznania administracyjnego w odniesieniu do strony podmiotowej obowiązku podatkowego. Zgodna z tą zasadą jest natomiast tak wykładnia przepisu, która wyklucza możliwość swobodnego wyboru podatnika między właścicielem a posiadaczem przez organ podatkowy. Głównym argumentem Trybunału przemawiającym za opodatkowaniem posiadacza samoistnego jest założenie, że korzyści z nieruchomości osiąga zazwyczaj posiadacz samoistny, a nie właściciel i w związku z tym obowiązek podatkowy powinien ciążyć na nim. Zdaniem Trybunału, za tym stanowiskiem przemawiają również względy praktyczne. Posiadanie samoistne*”

²² L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 131.

²³ L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 53.

jest, w odróżnieniu od własności, stanem łatwym do ustalenia i nie wymaga przeprowadzenia skomplikowanego postępowania sądowego, które niekiedy jest konieczne przy ustalaniu właściciela nieruchomości. Również analiza wcześniej obowiązujących regulacji prawnych dotyczących opodatkowania nieruchomości, w zwłaszcza dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz. U. z 1947 r. Nr 40, poz. 198 z późn. zm.) utwierdziła Trybunał w przekonaniu, że podatnikiem podatku od nieruchomości a analizowanym stanie faktycznym powinien być posiadacz samoistny nieruchomości²⁴. Zawarte w uzasadnieniu tej uchwały argumenty, mimo że nie pokrywały się z przedstawionymi dotychczas poglądami doktryny, zostały przyjęte przez nią jednomyślnie.

Działania Prezesa NSA zmierzające do wyjaśnienia omawianego problemu prawnego i związane z nimi rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego nie spowodowały jednak zaprzestania sporów dotyczących opodatkowania posiadacza samoistnego. Można domniemać, że było to powodem dokonania przez ustawodawcę zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Rok 2003 przyniósł zmianę polegającą na wprowadzeniu przepisu zmieniającego art. 3 ust. 3 ustawy. Aktualizując treść ustawy, jednoznacznie stwierdzono że podatnikiem jest właściciel nieruchomości lub obiektu budowlanego, chyba że tymi rzeczami włada posiadacz samoistny. Nowy przepis definitywnie rozwiązał wskazany problem²⁵.

Zgodnie z tym co podniesiono na początku niniejszego artykułu, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej. Definicja dwóch pierwszych podmiotów została jasno określona w przepisach kodeksu cywilnego. Według tej regulacji, każdy człowiek, jako osoba fizyczna, od chwili urodzenia ma zdolność prawną. Natomiast osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną.²⁶ Jednak w przypadku jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, pojawia się uzasadnione pytanie, czy mogą one być podatnikami podatku od nieruchomości?

Zdaniem L. Etela art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych został błędnie skonstruowany i może sugerować, że każda jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej może być właścicielem, użytkownikiem wieczystym bądź posiadaczem nieruchomości, na identycznych zasadach jak

²⁴ OTK 1995, nr 1, poz. 6.

²⁵ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 133.

²⁶ Art. 8 i 33 k.c.

osoby fizyczne i prawne²⁷. Na gruncie cywilistycznym, jednostki inne niż osoby fizyczne i prawne nie posiadają podmiotowości cywilnoprawnej. Analizując powyższe, nasuwa się prosty wniosek, iż jednostki nie posiadające zdolności prawnej, nie mogą być właścicielami bądź posiadaczami nieruchomości, a co za tym idzie podatnikami podatku od nieruchomości. Można więc zapytać, dlaczego ustawodawca zalicza jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej jako podmioty podatku od nieruchomości, skoro na gruncie prawa cywilnego, nie mają one możliwości władania nieruchomością? L. Etel usprawiedliwia ustawodawcę, pisząc iż dopuszczenie możliwości nabycia przez jednostki nie posiadające osobowości prawnej, tytułu prawnego umożliwi im zdolność do podejmowania działań prawnych, wyniku czego są zobowiązane do płacenia podatku od nieruchomości. W przeciwnym razie jednostki organizacyjne inne niż osoby fizyczne i prawne mogłyby być podmiotami podatku od nieruchomości. Jest to uzasadnione tym, że jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej są grupą podmiotów charakteryzującą się wysokim zróżnicowaniem, natomiast cechą wspólną jest to, że są one uczestnikami obrotu i mają kompetencje charakterystyczne dla osób prawnych²⁸.

Strona podmiotowa podatku od nieruchomości jest bardzo specyficzna w przypadku spółki cywilnej. Jest to właśnie przykład wyżej przywołanej jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej. Spółka cywilna, sama w sobie nie ma osobowości prawnej, z racji czego nie może być właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem nieruchomości bądź obiektu budowlanego. W tym przypadku podatnikami są wspólnicy spółki jako współwłaściciele bądź współposiadacze. To właśnie oni jako właściciele są zobowiązani poinformować gminny organ podatkowy o posiadaniu nieruchomości w celu wymierzenia im podatku w drodze decyzji a finalnie do jego zapłacenia. Generalnie rzecz ujmując, obowiązek podatkowy spoczywa nie na spółce lecz na jej wspólnikach²⁹.

Jeżeli natomiast chodzi o spółki nie posiadające osobowości prawnej wymienione w kodeksie spółek handlowych³⁰, to mogą one nabywać własność nieruchomości, a co za tym idzie mogą być podmiotami podatku od nieruchomości.. Zalicza się do nich spółkę jawną, partnerską, komandytową i komandytowo-akcyjną (tzw. ułomne osoby prawne). Spółki te mimo, że nie mają osobowości

²⁷ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 134.

²⁸ Tamże, s. 135

²⁹ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 122 – 123.

³⁰ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity Dz. U. z 2019, poz. 505).

prawnej mogą we własnym imieniu nabywać prawa (w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe), zaciągać zobowiązania oraz pozywać i być pozywanymi³¹. Podmioty te mają charakter korporacyjny co oznacza, że swoje uprawnienia mogą wykonywać tylko za pośrednictwem osób fizycznych, dokonujących czynności prawnych ich imieniu. Na mocy zawieranych przez nie umów, spółki te stają się właścicielami lub posiadaczami zależnymi nieruchomości i mogą podejmować czynności faktyczne, mające prawne znaczenie. Przykładem może być objęcie nieruchomości w posiadanie. Podniesiona cecha tych spółek powoduje że w doktrynie uznaje się je za podatnika podatku od nieruchomości³².

Wielu autorów traktuje, że to właśnie wspólnicy spółki *de facto* nabywają własność nieruchomości, a nie odrębny od nich podmiot prawny jakim jest spółka. Powstaje pytanie, kto tym samym jest podatnikiem podatku od nieruchomości - spółka czy jej wspólnicy? Odpowiedź na to pytanie wymaga podzielenia na dwa etapy obowiązywania unormowań dotyczących spółek handlowych – pierwszy to okres do momentu wejścia w życie ustawy Kodeks spółek handlowych (tj. 1 stycznia 2001r.), drugi zaś to okres późniejszy³³.

Do czasu wejścia w życie przywołanej regulacji uzasadnione było twierdzenie zgodnie z którym nabycie prawa przez ułomną osobę prawną było tym samym nabyciem prawa przez jej wspólników. Takie przekonanie pozwalało traktować, że spółki te nie mogły być podatnikami podatku od nieruchomości³⁴. W tym przypadku podatnikami byli wspólnicy jako współwłaściciele nieruchomości. Tworzyli oni „specyficzną organizację” na której obowiązek płacenia podatku ciążył solidarnie³⁵. Gdy przepisy kodeksu spółek handlowych weszły w życie, analizowana sytuacja uległa zmianie. Zgodnie z przepisami tej ustawy, spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe³⁶. W myśl tego przepisu spółka pod swoją firmą będzie właścicielem nieruchomości, a co za tym idzie będzie ona podatnikiem podatku od nieruchomości.

Gdyby przenieść oba etapy unormowań prawnych dotyczących spółek handlowych na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to w pierwszej z nich za podatników należy traktować wspólników spółki, którzy po złożeniu wykazu nieruchomości otrzymają decyzję podatkową. W przypadku drugiego etapu,

³¹ A. Wolter, *Prawo cywilne, Część ogólna*, Warszawa 1993, s. 136.

³² L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 68

³³ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 125- 126

³⁴ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 238

³⁵ L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 69.

³⁶ Art. 8 § 3 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, (Dz.U. 2000, Nr 94 poz. 1037).

deklaracja na podatek od nieruchomości powinna złożyć spółka i opłacić go w trybie jaki jest przewidziany dla osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej³⁷.

Ciekawą kwestią w tematyce podmiotu opodatkowania i jego klasyfikacji jest współwłasność nieruchomości. Regulacje dotyczące zasad opodatkowania współwłaścicieli i współposiadaczy nieruchomości jako podatników zostały wprowadzone do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pod koniec lat dziewięćdziesiątych XX wieku³⁸. Wcześniej w doktrynie powstawało wiele sporów i wątpliwości dotyczących opodatkowania nieruchomości będących we współwłasności/we współposiadaniu³⁹.

Treść przytoczonej ustawy stanowi, że nieruchomość będąca współwłasnością dwóch lub więcej podmiotów podlega solidarnemu opodatkowaniu współwłaścicieli lub współposiadaczy. Biorąc pod uwagę solidarny charakter obowiązku podatkowego, należy odnieść tę instytucję do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe. Przepisy Ordynacji podatkowej⁴⁰ w kwestii odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe odsyłają do przepisów kodeksu cywilnego o zobowiązaniach cywilnoprawnych⁴¹. Zgodnie z treścią Kodeksu cywilnego, wierzyciel, którym w tym przypadku jest organ gminy może żądać całości lub części świadczenia, czyli zapłacenia należnego podatku od wszystkich dłużników łącznie, od niektórych z nich bądź od każdego z osobna. Zaspokojenie roszczeń wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych, przy czym do momentu całkowitego zaspokojenia roszczeń wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani do spłaty należności⁴².

Odpowiedzialność solidarną ponoszą podatnicy będący osobami fizycznym, tylko wtedy gdy zostanie im doręczona decyzja wymiarowa. Przykładowo jeżeli dwóm, z trzech współwłaścicieli zostanie skutecznie doręczona stanowiąca o wymiarze podatku, to tylko oni będą solidarnie ponosić odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe. Trzeci współwłaściciel nie będzie ponosił odpowiedzialności za to zobowiązanie, gdyż nie została doręczona mu decyzja o wymiarze podatku⁴³.

³⁷ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 126.

³⁸ Ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach i podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz. U. Nr 91, poz. 409, ze zm.).

³⁹ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 164.

⁴⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 800, ze zm.), cyt. dalej jako Ordynacja podatkowa.

⁴¹ Art. 91 Ordynacji podatkowej.

⁴² Art. 366 k.c.

⁴³ L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 92

Praktyka pokazuje, że współwłaściciele lub współposiadacze dzielą pomiędzy sobą kwotę podatku w oparciu o przypadający im udział we współwłasności, po czym jeden z nich reguluje należność podatkową. W przypadku osób fizycznych organ wymierza podatek w kwocie ogólnej w jednym nakazie płatniczym. Osoby prawne natomiast muszą złożyć deklarację na podatek od nieruchomości tworzącej współwłasność, stanowiącej odrębny przedmiot opodatkowania⁴⁴.

Przytoczone wyżej zasady nie sprawdzają się w sytuacji, w której nieruchomość stanowi współwłasność osoby fizycznej i osoby prawnej. W tej sytuacji powstaje wątpliwość, co do osoby podatnika i trybu opłacania podatku od nieruchomości. Czy będzie to tryb właściwy dla osób fizycznych, czy osób prawnych? Treść ustawy ograniczona jest w tej kwestii tylko do współwłasności osób fizycznych i współwłasności osób prawnych z osobną⁴⁵. Zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powstaje z momentem doręczenia decyzji o nakazie płatniczym przez organ podatkowy. Jednak decyzja ta może być skierowana tylko do współwłaściciela będącego osobą fizyczną⁴⁶. Ponadto, z racji iż organ nie jest upoważniony do dzielenia zobowiązania podatkowego zgodnie z częściami ułamkowymi przypadającymi podatnikom we współwłasności, decyzja ta powinna zawierać całość podatku od nieruchomości wspólnej. W przeciwnym razie stanowiłoby to naruszenie zasady solidarności zobowiązania podatkowego, ponieważ podatnik, który wykonałby ciężące na nim zobowiązanie w postaci zapłacenia podatku i przez to uwolniłby się od obarczającego go podatku⁴⁷.

W przypadku osób prawnych jako współwłaścicieli nieruchomości obowiązek podatkowy następuje z *ex lege*. Organ w tej sytuacji nie jest zmuszony do wydania decyzji podatkowej. Osoba prawna sama składa deklarację podatkową, w której wskazuje kwotę podatku do zapłacenia⁴⁸. Również w tej kwestii zasada solidarności współników nie pozwala na wyliczenie podatku od części nieruchomości przypadającej osobie prawnej. Stąd też współwłaściciel jako osoba prawna powinien deklarować podatek od całej nieruchomości. Konkludując, jeżeli nieruchomość jest współwłasnością osoby fizycznej i osoby prawnej to obaj współwłaściciele zobowiązani są do zapłacenia całej kwoty podatku. Pierwszy z nich na drodze decyzji organy podatkowego a drugi na poprzez deklaracje na podatek złożona przez siebie samego.

⁴⁴ L. Etel, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 164

⁴⁵ Art. 2 ust 4-6 Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

⁴⁶ Art. 21 ust 1 ordynacji podatkowej, Art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁴⁷ L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 93

⁴⁸ Art. 6 ust. 8 pkt 1 – 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W tym miejscu zważyć należy na problem natury praktycznej, dotyczący terminów opłacania tego podatku. Osoby fizyczne opłacają podatek od nieruchomości ratalnie, co trzy miesiące w trakcie roku podatkowego⁴⁹. Osoby prawne natomiast co miesiąc do 15 dnia każdego miesiąca⁵⁰. Powstaje pytanie który tryb w tym przypadku jest właściwy, kwartalny czy miesięczny? Zdaniem I. Etela nie może mieć miejsca sytuacja w której osoba fizyczna jako współwłaściciel nieruchomości będzie płacić podatek co kwartał a osoba prawna w tym samym przypadku co miesiąc. Natomiast zapłata podatku od obu podatników w całości prowadziłaby do powstania nadpłaty. Autor proponuje aby tryb rozliczeń z tytułu wykonania zobowiązania podatkowego był ustalany wewnątrz przez współwłaścicieli, bez możliwości ingerencji organu, przy tym bardziej właściwy byłby tryb przewidziany dla osób prawnych, czyli co miesięczny ponieważ nie powodowałoby to zaległości podatkowych w płaceniu podatku przez osoby prawne co kwartał⁵¹.

Podsumowanie

Zastanawiającą kwestią jest to, iż tak wiele ustawowych rozwiązań, w kwestii ustalenia podatnika wywołało spory. Moim zdaniem na tym etapie stosowania prawa podatkowego, regulacje prawne powinny być sformułowane na tyle precyzyjnie i jasno, aby organy stanowiące nie potrzebowały zasięgać opinii sądów administracyjnych. Jeżeli zaś miałyby do tego dojść to powinny to być tylko szczególne i bardzo zawile przypadki. Powyższy artykuł jest potwierdzeniem, iż ustalenie podmiotu podatku od nieruchomości w nieregularnych przypadkach stanowi problem praktyczny. Może to wynikać z faktu, że obecnie obowiązujący stan prawny w kwestii podatku od nieruchomości wymaga wprowadzenia wielu poprawek oraz dążenia do sprecyzowania niektórych przepisów, a w konsekwencji do przyjęcia nowej regulacji dotyczącej omawianego podatku.

Bibliografia

Akty prawne

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 1025, ze zm.).

⁴⁹ Art. 6 ust. 6 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych .

⁵⁰ Art. 6 ust. 8 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁵¹ L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 94

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity Dz. U. z 2019, poz. 505).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2018, poz. 800, ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2018, poz. 1445, ze zm.).
- Ustawa z dnia 4 lipca 1996 r. o zmianie ustaw o podatku rolnym, o lasach i podatkach i opłatach lokalnych oraz o ochronie przyrody (Dz. U. Nr 91, poz. 409, ze zm.).

Literatura

- Brzeziński B., M. Kalinowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów*, Toruń 1994.
- Etel L., S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty komunalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Etel L., *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 2008.
- Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001.
- Hanusz A., *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1995.
- Kalinowski M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 maja 1992 r., III SA 236/92*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1994, z. 1, poz. 15.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999.
- Wolter A., *Prawo cywilne, Część ogólna*, Warszawa 1993.

Orzecznictwo

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 1992 r., SA/Wr 179/92, LEX nr 57899.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 1992r., III SA 236/92, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1994, z. 1, poz. 15.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 listopada 1993 r., SA/Gd 758/93, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1995, nr 2, poz. 40.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 maja 1992 r., III SA 167/92, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996, nr 1, poz. 26.
- Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r., W 20/94, OTK 1995, nr 1, poz. 6.

Streszczenie

Celem artykułu jest ukazanie problemów wynikających ze stosowania rozwiązań ustawowych, w kwestii ustalenia podatnika podatku od nieruchomości. Pojawiające się w praktyce niejasności co do prawidłowego posługiwania się zapisami ustawowymi,

tworzą przyczynek do powstawania błędów w określeniu podmiotu opodatkowania. W wielu przypadkach konieczne jest posiłkowanie się wiedzą i doświadczeniem sądów administracyjnych w celu rozwikłania sporów. Niniejszy artykuł przedstawia główne trudności oraz propozycje ich rozwiązania.

SŁOWA KLUCZOWE: podatek od nieruchomości, problemy praktyczne, podmiot opodatkowania

Summary

The purpose of the article is to show problems resulting from the application of statutory solutions in the matter of determining the taxpayer of real estate tax. The uncertainties arisen in practice as to the correct use of statutory provisions create a contribution to errors in determining the subject of taxation. In many cases it is necessary to use the knowledge and experience of administrative courts in order to resolve disputes. This article presents the main difficulties and proposals for solving them.

KEY WORDS: property tax, practical problems, tax entity

Nota o autorze

Mgr Piotr Olejniczak, doktorant w Katedrze Administracyjnego Prawa Gospodarczego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II w Lublinie.