



**Adam Bodnar**

**V.511.256.2020.EG/KB**

**Pan  
Tadeusz Kościński  
Minister Finansów  
via ePUAP**

*Wielce Szanowny Panie Ministrze,*

analiza skarg napływających do mojego Biura ujawniła istotne problemy na tle przepisów dotyczących definicji podatnika na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm. – dalej: „uopl”).

Podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, zostały określone w art. 3 ust. 1 uopl. Stosownie do treści przywołanego przepisu, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3 (jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym);

2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;

3) użytkownikami wieczystymi gruntów;

4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,

b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Z powyższego wynika, że w uopl ustawodawca na pierwszym miejscu jako podatnika wskazuje właściciela nieruchomości lub obiektów budowlanych. Przy czym, zgodnie z regułą kolizyjną w sytuacji, gdy przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy będzie spoczywał na posiadaczu samoistnym, a nie na właścicielu (art. 3 ust. 3 uopl).

W praktyce istotnym problemem jest ustalenie faktu posiadania samoistnego na potrzeby podatku od nieruchomości. Podkreślić należy, że ustawodawca podatkowy nie zdefiniował takich pojęć jak: właściciel, posiadacz samoistny, posiadacz zależny. Są to instytucje zaczerpnięte z prawa cywilnego, do których często odwołują się organy podatkowe. Zgodnie z art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, z późn. zm. – dalej: „kc”), posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). W przypadku stwierdzenia, że mamy do czynienia z posiadaniem zależnym na gruncie cywilnoprawnym, organy podatkowe niejako automatycznie za podatników podatku od nieruchomości uznają właścicieli. W niektórych przypadkach może prowadzić to do absurdalnych rezultatów.

Tytułem przykładu pragnę wskazać na sprawę, w której organy opodatkowały podatkiem od nieruchomości właścicieli gruntu, który faktycznie użytkowany był przez kopalnię węgla brunatnego. Nieruchomość podatników (będących osobami starszymi) została zajęta pod działalność gospodarczą kopalni na podstawie wyroku sądu (na co seniorzy nie tylko nie wyrażali zgody, ale też nie mieli żadnego wpływu). Okoliczność ta skutkowałą znacznym wzrostem ciężaru podatkowego po ich stronie. Wysokość zobowiązania podatkowego dwukrotnie przewyższała kwotę przyznanego wyrokiem sądu powszechnego, wynagrodzenia. Podatnicy zostali zatem zobowiązani do ponoszenia obowiązku podatkowego za kolejne lata ustalonego według zasad dotyczących podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, nie prowadząc tego rodzaju działalności, nie mając żadnego wpływu na sposób wykorzystania podlegającej opodatkowaniu nieruchomości, nie sprawując nad nią władztwa i nie czerpiąc z niej żadnych zysków.

Co więcej, w przedstawionej sprawie podatnicy nie mieli realnych możliwości na uregulowanie zobowiązań podatkowych, ponieważ nie posiadali odpowiedniego majątku pozwalającego na zaspokojenie takich roszczeń. Związane to było również z działalnością kopalni, która zabrała podatnikom możliwość osiągnięcia przychodów z nieruchomości. Konsekwencją tego było wszczęcie wielu postępowań egzekucyjnych, a po stronie podatników obawa o utratę dorobku życia, w tym mieszkania.

Organy podatkowe bowiem uznały, że kopalnia nie ma statusu żadnego z podmiotów wymienionych w art. 3 uopl, dlatego nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości.

Zdaniem organów, kopalnia nie miała prawa dysponowania gruntem jak właściciel, co w konsekwencji świadczy o posiadaniu zależnym, a nie samoistnym. Natomiast fakt posiadania zależnego oznacza niemożność przypisania takiemu posiadaczowi statusu podatnika na gruncie uopl.

Przedstawiona sprawa była przedmiotem mojej skutecznej interwencji procesowej na etapie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”)<sup>1</sup>. Istotą sporu było rozstrzygnięcie, czy pojęcie posiadania zawarte w uopl należy rozumieć w ten sam sposób, co na gruncie cywilnoprawnym, czy też przy uwzględnieniu autonomii prawa podatkowego można temu terminowi nadać odmienne znaczenie, z uwagi na cel i treść wprowadzonych rozwiązań.

Odwołując się zarówno do wykładni systemowej, jak i wykładni celowościowej oraz postulatu spójności aksjologicznej prawa, wyraziłem pogląd, zgodnie z którym, celem przyświecającym ustawodawcy podatkowemu było opodatkowanie tego podmiotu, który faktycznie włada nieruchomością. Uznanie tego rzeczywistego posiadania i ewentualnie czerpania korzyści z majątku powinno stanowić relewantną cechę pozwalającą wskazać podatnika na gruncie uopl, a nie posiadanie w sensie cywilistycznym.

Jak wskazuje się w literaturze<sup>2</sup>, powszechnie przyjęte znaczenia pojęć na gruncie prawa cywilnego mogą być akceptowane również na gruncie prawa podatkowego, jednak akceptacja ta nie może być dokonywana w sposób bezrefleksyjny i automatyczny. Swoistość prawa podatkowego sprawia, że ich ewentualne zastosowanie musi być poprzedzone analizą, czy znaczenie nie stoi w sprzeczności z *ratio legis* odnoszących się do nich przepisów prawa podatkowego.

Podkreślałem również, że decyzja organu podatkowego uznająca za podatników właścicieli nieruchomości użytkowanej przez kopalnię prowadzi do konsekwencji niedających się zaakceptować na gruncie aksjologicznym. Nałożony na podatników ciężar podatkowy nie uwzględniał bowiem zdolności do jego poniesienia. Nie można akceptować przerzucania tego ciężaru na właścicieli nie uzyskujących żadnych korzyści z prowadzonej przez kopalnię działalności gospodarczej.

Innym przykładem, na który pragnę zwrócić uwagę jest sprawa dotycząca opodatkowania obywateli podatkiem od nieruchomości w wyższej stawce właściwej dla prowadzenia działalności gospodarczej, tylko dlatego, że przedsiębiorca któremu oddano grunt w dzierżawę nie dopełnił obowiązku rekultywacji, a na gruncie uopl nie może być uznany za podatnika. W stanie faktycznym tej sprawy małżeństwo oddało swoją działkę w dzierżawę przedsiębiorcy z przeznaczeniem na wydobycie kruszywa. Okazało się jednak, że działka ta nie mogła być wykorzystywana gospodarczo. Doszło do wygaśnięcia koncesji,

---

<sup>1</sup> Por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r. (sygn. akt II FSK 254/17).

<sup>2</sup> Glosa do wyroku NSA z dnia 3 lutego 2015 r., II FSK 3435, Piotr Więcek, Państwo – Prawo – Administracja 2 (1) 2016.

umowa dzierżawy została rozwiązana, a na przedsiębiorcę został nałożony w drodze decyzji starosty obowiązek rekultywacji terenu zdegradowanego w wyniku eksploatacji kruszywa.

Organy podatkowe uznały, że w tej sprawie podatnikiem podatku od nieruchomości jest małżeństwo, ponieważ przedsiębiorcy nie można uznać za posiadacza samoistnego, ani zależnego. Co więcej, pomimo tego, że obywatele nie prowadzili faktycznie działalności gospodarczej zostali obciążeni wyższą stawką podatku od nieruchomości za kolejne lata, ze względu na to, że podmiot zobowiązany, tj. przedsiębiorca, nie dopełnił obowiązku rekultywacji. Natomiast zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie, działalność gospodarcza w zakresie wydobywania kopalin obejmuje również rekultywację gruntów. Nie jest bowiem możliwe wydobywanie kopalin bez jednoczesnego planowania i prowadzenia rekultywacji zdewastowanych, w wyniku tego wydobywania gruntów<sup>3</sup>.

W opisaney sprawie NSA stwierdził, że przymiot posiadania samoistnego przysługuje jedynie małżonkom<sup>4</sup> i to oni powinni zostać uznani za podatników podatku od nieruchomości. Fakt (ewentualnego) posiadania zależnego działki przez przedsiębiorcę eliminuje możliwość przypisania mu statusu podatnika podatku od nieruchomości i obciążenia go obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości. Ustawodawca ograniczył bowiem obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości tylko do posiadaczy zależnych nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego (art. 3 ust. 1 pkt 4 uopl).

W tym kontekście pragnę wskazać, że zarówno w procesie tworzenia, jak i stosowania prawa konieczne jest respektowanie zasady sprawiedliwości podatkowej, mającej swe źródło w art. 2, a także 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, z późn. zm. – dalej: „Konstytucja”). Zasada ta stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Niemniej jednak – w mojej ocenie – powszechność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków zawsze powinna łączyć się ze zdolnością do ich ponoszenia. Wymóg dostosowania obciążenia podatkowego do zdolności płatniczej podatnika stanowi bowiem jeden z filarów sprawiedliwego opodatkowania. W konsekwencji ponoszony przez obywatela ciężar podatkowy powinien uwzględniać indywidualne możliwości ekonomiczno-finansowe poszczególnych obywateli.

Także w judykaturze podkreśla się, że podatek stanowiąc narzędzie partycypacji w korzyściach majątkowych, nie może prowadzić do pozbawiania podatnika jego własności. Wyznacznikiem sprawiedliwości podatkowej staje się ekonomiczna zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego. Kompleksowe ujęcie norm konstytucyjnych

---

<sup>3</sup> Por. przykładowo wyroki NSA: z dnia 12 stycznia 2018 r. (sygn. akt II FSK 1578/16), z dnia 6 grudnia 2017 r. (sygn. akt II FSK 2971/15), z dnia 15 marca 2017 r. (sygn. akt II FSK 1032/15).

<sup>4</sup> Por. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2019 r. (sygn. akt II FSK 1021/17).

odnoszących się zarówno do wolności oraz praw ekonomicznych, jak i do zasad sprawiedliwości, a także ich zestawienie z normami dotyczącymi obowiązków podatkowych, umożliwia więc nadanie zasadzie zdolności płatniczej charakteru normatywnego, poprzez jej wywiedzenie z treści ustawy zasadniczej<sup>5</sup>.

Reasumując, z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności, nie do zaakceptowania jest stan, w którym na obywateli, nie prowadzących działalności gospodarczej, nakładany jest podatek od nieruchomości w wyższej stawce, z uwagi na to, że na gruncie uopl nie można przypisać statusu podatnika podmiotowi, który w istocie wykorzystywał nieruchomość na cele gospodarcze i miał możliwość czerpania zysków z tego tytułu. Ponadto, zasada zaufania obywatela do państwa wyklucza możliwość przyznania uprawnienia do wyboru osoby podatnika spośród podmiotów wymienionych w ustawie podatkowej.

Tym samym, stosownie do treści art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627), przedstawiam Panu Ministrowi powyższe uwagi w trosce o ochronę praw podatników, z uprzejmą prośbą o ustosunkowanie się do zasygnalizowanych przeze mnie problemów.

*Z wyrazami szacunku*

Adam Bodnar

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/

---

<sup>5</sup> Por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 7 czerwca 1999 r. (sygn. K 18/98) oraz z dnia 6 marca 2002 r. (sygn. akt P 7/00).