

KOMPETENTNE URZĘDY

**- SZKOLENIA I DORADZTWO W ZAKRESIE
PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH ORAZ
ZARZĄDZANIA NIERUCHOMOŚCIAMI DLA JST**

MATERIAŁY SZKOLENIOWE



więcej szczegółów:  facebook.com/innowacyjnejst  mtdconsulting.pl/projekty/kompetentneurzedy

Beneficjent

MTDConsulting

MTD Consulting Marcin Król

Partnerzy



Stowarzyszenie Gmin
i Powiatów Wielkopolski



Zrzeszenie Gmin
Województwa Lubuskiego



Związek Gmin
Warmińsko - Mazurskich

Biuro projektu:

MTD CONSULTING Marcin Król
ul. Naramowicka 154
61-619 Poznań
biuro@mtdconsulting.pl
tel. 61 639 4960



Temat 5: Podatki i opłaty lokalne, analiza przepisów materialnych oraz proceduralnych w zakresie wymiaru kontroli i dochodzenia podatku

Trener: Katarzyna Lewandowska (doradca podatkowy nr wpisu 12730)

Segment 1: Podatki i opłaty lokalne

Październik 2022

Materiały szkoleniowe zostały przygotowane w ramach projektu pn. „Kompetentne Urzędy -szkolenia i doradztwo w zakresie podatków i opłat lokalnych oraz zarządzania nieruchomościami dla JST”, nr POWR.02.18.00-00-0005/21, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.

Projekt realizowany przez:

BENEFICJENT

MTDConsulting

PARTNERZY



Spis treści

1. Podatek od nieruchomości, rolny i leśny - przedmiot opodatkowania	
4	
2. Podatnicy	5
3. Solidarny obowiązek podatkowy	6
4. Rola ewidencji i rejestrów w wymiarze podatków	8
5. Zasady naliczania podatku dla obiektów w działalności	
gospodarczej	9
5.1. Opodatkowanie budowli	9
6. Problemy dotyczące stosowania Ordynacji podatkowej przy	
wymiarze, kontroli i dochodzeniu podatku	13
6.1. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe	13
6.2. Kontrola podatkowa	16
6.3. Postępowanie podatkowe	17
6.3.1. Zasady ogólne	17
6.3.2. Wszczęcie postępowania	17
6.3.3. Dowody	19
6.3.4. Terminy	20



1. Podatek od nieruchomości, rolny i leśny - przedmiot opodatkowania

Opodatkowaniu **podatkiem od nieruchomości** podlegają:

- **grunty**,
- **budynki** lub ich części oraz
- **budowle** lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.¹

Przy czym ustawodawca przewidział, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.²

Z kolei opodatkowaniu **podatkiem rolnym** podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako **użytki rolne**, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.³

Natomiast opodatkowaniu **podatkiem leśnym** podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna.⁴

Jednym z większych problemów powstających na etapie stosowania przytoczonych przepisów jest ustalenie znaczenia terminu „użytki rolne lub lasy zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Ustawodawca nie definiuje tego pojęcia. Przyjmuje się, że sformułowanie „zajęte” należy rozumieć w ten sposób, że na gruncie muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie tejże działalności. Czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały i w zasadzie wykluczający prowadzenie innej działalności. „Zajęcie” należy więc odnosić tylko do tej części użytku rolnego/lasu, w której faktycznie wykonywana jest działalność gospodarcza. W pozostałej części –

¹ Zob. art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [dalej: **upol**].

² Zob. art. 2 ust. 2 upol.

³ Zob. art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [dalej: **upr**].

⁴ Zob. art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym [dalej: **upl**].



niezajętej – grunt sklasyfikowany jako las lub użytek rolny powinien być opodatkowany podatkiem leśnym lub rolnym. W takiej sytuacji nie ma bowiem faktycznego wykorzystania lasu (użytku rolnego) do działalności gospodarczej.⁵

2. Podatnicy

Zakres podmiotowy podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego obejmuje przede wszystkim osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące:

- **właścicielami,**
- **posiadaczami samoistnymi,**
- **użytkownikami wieczystymi,**
- **posiadaczami** nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.⁶

Zgodnie z art. 336 KC⁷ 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).

Posiadanie jest więc formą władania rzeczą i władanie to musi być rzeczywiste. Koniecznym elementem posiadania, oprócz elementu faktycznego władztwa nad rzeczą, jest element psychiczny przejawiający się wolą władania rzeczą.

Ustawodawca jako podatnika na pierwszym miejscu wskazuje właściciela. Zastrzega jednak, że w sytuacji gdy przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy będzie spoczywał na posiadaczu samoistnym.

⁵ B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka. WKP 2017.

⁶ Zob. art. 3 ust. 1 upol, art. 3 ust. 1 upr, art. 2 ust. 1 upl.

⁷ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny [dalej jako: **KC**].



Ustawa o podatku rolnym w zakresie podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku rolnego zawiera również regulacje odrębne, mianowicie:

- 1) jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych, podatnikiem podatku rolnego jest dzierżawca;
- 2) jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały wniesione do spółdzielni produkcyjnej jako wkład gruntowy, podatnikiem podatku rolnego jest spółdzielnia produkcyjna;
- 3) jeżeli grunty stanowiące współwłasność stanowią gospodarstwo rolne, obowiązek podatkowy ciąży na tej osobie będącej współwłaścicielem (posiadaczem), która to gospodarstwo prowadzi w całości.⁸

3. Solidarny obowiązek podatkowy

W podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym zasadniczo obowiązuje zasada głosząca, że jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach.⁹

Z powyższego wynikają dwie bardzo ważne reguły:

jeżeli nieruchomości są we współwłasności (posiadaniu), to:

- 1) stanowią odrębny przedmiot opodatkowania,
- 2) obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (posiadaczach).

⁸ Zob. art. 3 ust. 3, 4, 6 upr.

⁹ Zob. art. 3 ust. 4 upol, art. 3 ust. 5 upr oraz art. 2 ust. 4 upl.



Uznanie przez ustawodawcę przedmiotu współwłasności (posiadania) za odrębny przedmiot opodatkowania oznacza, że powinien on być opodatkowany odrębnie, tzn. nieruchomości będące współwłasnością lub znajdujące się we współposiadaniu nie mogą być opodatkowane razem z innymi nieruchomościami stanowiącymi samodzielną własność podatników. W takim przypadku powinna być wydana odrębna decyzja wymierzająca podatek obejmująca nieruchomości będące we współwłasności (posiadaniu) i odrębna – nieruchomości nieobjęte współwłasnością.

Solidarna odpowiedzialność współwłaścicieli (posiadaczy) oznacza zaś, że organ podatkowy (wierzyciel) może żądać całości lub części świadczenia (należnego podatku) od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych, przy czym aż do zupełnego zaspokojenia wierzyciela wszyscy dłużnicy solidarni pozostają zobowiązani. Należy jednak zauważyć, że podatnicy będący osobami fizycznymi ponoszą solidarną odpowiedzialność tylko wówczas, gdy zostanie doręczona im skutecznie decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego.

„Z zasady o solidarnym obowiązku podatkowym, wynika, że każdemu z podatników podatku od nieruchomości powinna zostać doręczona identyczna decyzja podatkowa określająca (ustalająca) całą wysokość zobowiązania podatkowego od danej całej nieruchomości.”

Wyrok NSA z 3.11.2016 r. sygn. II FSK 2082/14

Zasady odpowiedzialności solidarnej nie stosuje się do:

- garażu wielostanowiskowego,
- gruntów i nieruchomościach wspólnych przy wyodrębnionych lokalach.

W takich przypadkach obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności.¹⁰

¹⁰ Zob. art. 3 ust. 4a, 5 upol.



4. Rola ewidencji i rejestrów w wymiarze podatków

Przyjęta koncepcja opodatkowania nieruchomości gruntowych jednym z trzech podatków, tj. podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym lub podatkiem leśnym, opiera się na powiązaniu przedmiotu opodatkowania (gruntu) z jego klasyfikacją w ewidencji gruntów i budynków. Dane zawarte w tej ewidencji mają walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 Op¹¹. Dokumentom urzędowym przysługują: domniemanie prawdziwości oraz domniemanie zgodności z prawdą. Sklasyfikowanie gruntu w tejże ewidencji generalnie przesądza o jego opodatkowaniu.

Zmiana danych ewidencyjnych w trakcie roku podatkowego może wpłynąć na zasady opodatkowania gruntów, np. w sytuacji gdy użytek rolny zostanie przeklasyfikowany na teren mieszkaniowy. W tym przypadku istotne znaczenie ma data wprowadzenia nowych danych do ewidencji. Powinna ona wynikać ze skierowanego do organu podatkowego zawiadomienia organu prowadzącego ewidencję.

Reguła bezwzględnego związania danymi ewidencyjnymi, w pewnych przypadkach może zostać w ramach postępowania podatkowego podważona, nawet bez potrzeby uprzedniej zmiany samej ewidencji. Odstępstwa od bezwzględnego związania wpisami zawartymi w ewidencji gruntów i budynków mogą mieć miejsce w sytuacji, gdy informacje zawarte w tej ewidencji pozostają w sprzeczności z danymi zamieszczonymi w innych rejestrach publicznych, których pierwszeństwo (przed danymi ewidencyjnymi) wynika z regulujących ich prowadzenie bezwzględnie obowiązujących przepisów, lub też w przypadku, gdy posłużenie się wyłącznie danymi ewidencyjnymi musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku (możliwe do zastosowania symbole

¹¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [dalej jako Op].



ewidencyjne nie przewidują oznaczenia dla pewnych przedmiotów opodatkowania, wymienionych wprost w ustawie podatkowej).

Wyrok NSA z 8.02.2018 r. sygn. II FSK 608/16

5. Zasady naliczania podatku dla obiektów w działalności gospodarczej

5.1. Opodatkowanie budowli

W praktyce najbardziej problematyczne jest opodatkowanie budowli. Wynika to przede wszystkim z trudności związanych ze zdefiniowaniem tego pojęcia. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie daje precyzyjnej odpowiedzi na pytanie, czym jest budowla. Jej przepisy odsyłają natomiast do regulacji prawa budowlanego. To z kolei powoduje daleko idące wątpliwości, których skutkiem jest niepewność zarówno podatników, jak i organów podatkowych w kwestii, które objekty należy zaliczać do budowli, a które do budynków.

Przechodząc do treści samych przepisów, na wstępie należy wskazać, że zgodnie z przepisami upol **budowlą** jest 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 przeznaczeniem¹².

Oznacza to, że na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowlą jest przede wszystkim obiekt budowlany zdefiniowany przez przepisy prawa budowlanego, który w myśl tych przepisów nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury.

Pojęcie **obektu budowlanego** określone zostało w art. 3 pkt 1 uPb¹³. Wynika z niego, że obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania

¹² Zob. art. 1a ust. 1 pkt 2 upol

¹³ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane [dalej jako: uPb].



objektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych.

Przepisy Prawa budowlanego **budowlę** definiują jako każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Budowla nie może być zatem budynkiem ani obiektem małej architektury w rozumieniu uPb. Przepisy tej ustawy definiują **budynek** jako obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Obiektem **małej architektury** są natomiast niewielkie obiekty, a w szczególności:

- a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
- b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
- c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Biorąc pod uwagę powyższe definicje, należy stwierdzić, że budowlą są:

- 1) obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędące budynkiem lub obiektem małej architektury,



- 2) części budowlane urządzeń technicznych,
- 3) fundamenty pod maszyny i urządzenia.

Jak wynika z przepisów upol, budowlą są również urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów uPb związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Treść art. 3 pkt 9 uPb wskazuje, że **urządzenia budowlane** to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Zgodnie z przepisami upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. **Budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej** to budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Nie ma tu zatem przesłanki konieczności wykorzystywania danej budowli w ramach działalności. Dla opodatkowania wystarczający pozostaje sam fakt posiadania budowli. Do budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się jednak budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 uPb (nakaz rozbiórki nieużytkowanego lub niewykończonego obiektu budowlanego) lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budowlę z użytkowania¹⁴.

Rozróżnienie pojęć „budynek” i „budowla” ma bardzo istotne znaczenie dla kwestii opodatkowania. Te dwa przedmioty są bowiem opodatkowane w odmienny sposób. Podstawą opodatkowania budynków jest bowiem ich

¹⁴ Art. 1a ust. 2a pkt 3 upol.



powierzchnia użytkowa (tj. powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach¹⁵), a podstawa opodatkowania budowli to z kolei wartość amortyzacyjna lub rynkowa. W przypadku budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Podstawą opodatkowania w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych jest natomiast ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Budowle, które nie podlegają amortyzacji, opodatkowuje się w odmienny sposób. Podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Odmienność opodatkowania budynków i budowli sprawadza się również do wysokości stawek, które w przypadku budynków ustalane są kwotowo, a w przypadku budowli procentowo.¹⁶

W kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli na uwagę zasługuje zwłaszcza **wyrok TK z 13.12.2017 r. sygn. SK 48/15**. Wynika z niego, że **definicja budowli zawarta w przepisach upol jest częściowo niezgodna z Konstytucją RP**. Trybunał uznał, że art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w zw. z art. 217, w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Z wyroku należy wywnioskować, że **obiekt budowlany, który spełnia przesłanki do kwalifikowania go do budynków, nie może jednocześnie być budowlą**.

¹⁵ Zob. art. 1a ust. 1 pkt 5 upol.

¹⁶ Zob. art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 upol.



Na uwagę zasługuje także **uchwała NSA z 29.09.2021 r. sygn. III FPS 1/21**. Sąd stwierdził w niej, że **obiekt budowlany będący budowlą** w rozumieniu art. 3 pkt 3 uPb w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol **może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek** w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 upol, **jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego cechą wyróżniającą jest powierzchnia użytkowa**, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

6. Problemy dotyczące stosowania Ordynacji podatkowej przy wymiarze, kontroli i dochodzeniu podatku

6.1. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe

Stosownie do art. 4 Op **obowiązkiem podatkowym** jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Z treści tego przepisu wynika, iż obowiązek podatkowy musi wynikać z ustaw podatkowych.

W podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym obowiązek podatkowy **powstaje od pierwszego dnia miesiąca** następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku¹⁷. Od tej generalnej zasady normującej powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości przewidziano jednak pewien wyjątek. Dotyczy on nowo wybudowanych budynków i budowli. W zakresie tych przedmiotów opodatkowania obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.¹⁸

¹⁷ Zob. art. 6 ust. 1 upol, art. 6a ust. 1 upr, art. 5 ust. 1 upl.

¹⁸ Zob. art. 6 ust. 2 upol.



Natomiast obowiązek podatkowy **wygasa z upływem miesiąca**, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek.

Podatek od nieruchomości, rolny i leśny są podatkami rocznymi. Nie oznacza to jednak, że podatnik zobowiązany jest do zapłaty podatku za cały rok. W jego trakcie może dojść do sytuacji, w której obowiązek podatkowy wygaśnie np. wskutek sprzedaży przedmiotu opodatkowania. W tej sytuacji podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.

W trakcie roku podatkowego może dojść również do zmiany sposobu użytkowania przedmiotu opodatkowania, np. budynek mieszkalny może zostać zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej lub grunt rolny lub leśny zostanie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Może wystąpić również sytuacja odwrotna. Okoliczności te wpływają odpowiednio na podwyższenie, obniżenie podatku od nieruchomości lub objęcie podatkiem od nieruchomości, rolnym czy leśnym począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

Natomiast zgodnie z definicją zawartą w art. 5 Op **zobowiązaniem podatkowym** jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Przepisy Op wymieniają dwa sposoby powstawania zobowiązania podatkowego. Pierwszym z nich są **zobowiązania powstające z mocy samego prawa** (zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania), natomiast innym sposobem jego powstawania jest ich **powstanie w drodze decyzji** organu podatkowego (zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania).



W podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym zobowiązanie podatkowe powstaje zasadniczo **w drodze decyzji w przypadku osób fizycznych oraz z mocy prawa w przypadku osób prawnych.**

Osoby fizyczne są bowiem obowiązane złożyć organowi informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych (gruntach), sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub od zaistnienia zmian. Jeżeli jednak przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, osoby fizyczne składają deklarację oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne.

Na podstawie otrzymanej informacji organ wydaje decyzję ustalającą.

Odmienne zasady realizacji podatku od nieruchomości przewidziane są dla osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Wskazane podmioty są obowiązane:

- 1) **składać**, w terminie do 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, **deklaracje na podatek** na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku;
- 2) odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zdarzenia mających wpływ na wysokość lub rodzaj podatku, w terminie 14 dni od zaistnienia tego zdarzenia;
- 3) **wpłacać obliczony w deklaracji podatek** – bez wezwania – na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do 15. każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia.



Ustawodawca nałożył na te podmioty obowiązek samoobliczenia podatku.

6.2. Kontrola podatkowa

Kontrola podatkowa jest instrumentem, który należy traktować jako uzupełnienie innych procedur podatkowych, tj. postępowania podatkowego oraz czynności sprawdzających. Korzystając z określonego trybu, organ podatkowy powinien brać pod uwagę, aby zamierzony cel mógł być osiągnięty przy wykorzystaniu najprostszycy rozwiązań. Jeśli więc istniejące wątpliwości organu dotyczące określonego podmiotu mogą być wyjaśnione przy wykorzystaniu czynności sprawdzających, nie należy sięgać po kontrolę podatkową.

Podejmowanie kontroli podatkowej ma na celu niedopuszczenie do wszczynania zbędnych postępowań podatkowych, w sytuacji gdy zobowiązani prawidłowo wywiązują się z obowiązków, a także służyć zebraniu materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu jurysdykcyjnym, w przypadku gdy takie obowiązki nie są respektowane.

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Podjęcie czynności kontrolnych jest możliwe jedynie po doręczeniu kontrolowanemu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Istotną kwestią jest ustalenie momentu, w którym następuje doręczenie tego zawiadomienia. Zdarzenie to wyznacza bowiem czasowe ramy, w których może zostać wszczęta kontrola podatkowa. Może to nastąpić zasadniczo nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia. Natomiast niezbędnym dokumentem umożliwiającym podjęcie kontroli podatkowej jest imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli. Uprawnionym do upoważnienia do prowadzenia kontroli są: wójt (burmistrz, prezydent miasta), osoby zastępujące oraz skarbnik jednostki samorządu terytorialnego. Upoważnienie może być udzielone wyłącznie osobom fizycznym będącym pracownikami urzędu.



Zarówno zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli, jak i upoważnienie do przeprowadzenia kontroli musi odpowiadać określonym warunkom oraz zawierać ściśle określone elementy.

6.3. Postępowanie podatkowe

6.3.1. Zasady ogólne

Zasady ogólne postępowania podatkowego wynikają przede wszystkim z art. 120-129 Op. Są one nie tylko postulatami ustawodawcy pod adresem administracji podatkowej. Mają one charakter normatywny, a zatem ich naruszenie jest oceniane z takim samym skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa materialnego.

We wskazanych przepisach zostały zawarte następujące zasady ogólne postępowania podatkowego:

- legalizmu i praworządności;
- postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych;
- udzielania informacji;
- prawdy obiektywnej;
- czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania;
- przekonywania;
- wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania;
- pisemności oraz w formie dokumentu elektronicznego;
- dwuinstancyjności postępowania;
- trwałości ostatecznych decyzji;
- jawności postępowania wyłącznie dla stron.

Zasady ogólne stosuje się również do czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej.

6.3.2. Wszczęcie postępowania

Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Wszczęcie postępowania z urzędu charakterystyczne jest dla spraw związanych z weryfikacją samoobliczenia dokonywanego przez podatników (dot. osób



prawnych). Wysokość podatku zadeklarowanego przez podatnika może zostać zakwestionowana przez organy podatkowe. Zakwestionowanie rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika może nastąpić tylko i wyłącznie w formie decyzji podatkowej. Żaden inny akt prawny, a tym bardziej czynność materialno-techniczna organu podatkowego, nie mogą spowodować skutku w postaci zmiany podatku zadeklarowanego przez podatnika.

Z kolei wszczęcie postępowania podatkowego na żądanie strony wiąże się zazwyczaj z realizacją jej materialnoprawnych uprawnień. Jako przykład spraw, w których inicjatywa wszczęcia postępowania przysługuje stronie, można wskazać w szczególności: odroczenie terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego (art. 48 § 1 i 2); odroczenie terminu płatności podatku (art. 67a § 1 pkt 1); rozłożenie zapłaty podatku na raty (art. 67a § 1 pkt 1); odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę (art. 67a § 1 pkt 2); umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej (art. 67a § 1 pkt 3); stwierdzenie nadpłaty podatku (art. 75 § 1).

Do postępowań dotyczących podatku rolnego, leśnego oraz podatku od nieruchomości ustawodawca wprowadził rozwiązania uniemożliwiające w ściśle określonych przypadkach wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie wymiaru tych podatków. Zgodnie z art. 6 ust. 8a upol nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekraczałaby, określonych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru przez operatora wyznaczonego w rozumieniu prawa pocztowego. W takim przypadku decyzję umarzającą postępowanie pozostawia się w aktach sprawy, a organ jest nią związany od chwili wydania. Do zmiany decyzji umarzającej postępowanie przepis art. 254 stosuje się odpowiednio. Analogiczne rozwiązanie przewidziano również w art. 6a ust. 6a upr oraz w art. 6 ust. 3a upl. Wskazane regulacje



wprowadzają tzw. limit bagatelności, czyli minimalną kwotę, która uzasadnia podejmowanie i prowadzenie postępowań podatkowych. Aktualnie od 1 października 2022 r. wynoszą one 9,80 zł.

Dodatkowo ustawa przewiduje odstępstwa od zasady wszczynania postępowania z urzędu w formie postanowienia. Wyjątki te odnoszą się m.in. ustalenia zobowiązań podatkowych, które – zgodnie z odrębnymi przepisami – ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie. W praktyce przepis ten może mieć zastosowanie do podatku od nieruchomości, leśnego i rolnego w odniesieniu do podatnika, wobec którego wymiar podatku był już w poprzednim roku podatkowym przeprowadzony (tzw. stary podatnik) oraz w których złożono: informacje przez podatników podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego.

Natomiast w przypadku wszczęcia postępowania na wniosek strony, ustawa nie przewiduje konieczności wydawania w tym przedmiocie jakiegokolwiek aktu. Samo doręczenie żądania wywołuje automatyczny skutek w postaci wszczęcia postępowania, a więc podmiotem wszczynającym jest strona. Organ podatkowy, o ile nie wystąpią przesłanki określone w art. 165a (tj. żądanie zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte), nie może ani odmówić wszczęcia postępowania, ani zaniechać jego przeprowadzenia po otrzymaniu żądania. Wówczas datą wszczęcia postępowania jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu.

6.3.3. Dowody

Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności:

- księgi podatkowe,
- deklaracje złożone przez stronę,



- zeznania świadków,
- opinie biegłych,
- materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin,
- informacje podatkowe oraz
- inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej.

6.3.4. Terminy

Na gruncie postępowania podatkowego termin może oznaczać albo precyzyjnie oznaczoną datę i godzinę konkretnej czynności procesowej (np. wezwanie do osobistego stawienia się strony w celu złożenia wyjaśnień lub zeznać bądź dokonania określonej czynności – art. 159 § 1 pkt 5; powiadomienie strony o terminie i miejscu przeprowadzenia dowodu z zeznać świadków, opinii biegłych lub oględzin – art. 190 § 1), albo jako oznaczenie czasu przysługującego na dokonanie określonej czynności procesowej (np. terminy załatwiania spraw – art. 139). Istnienie terminów ma z jednej strony dyscyplinować przebieg postępowania podatkowego, z drugiej natomiast gwarantować i stabilizować trwałość rozstrzygnięć organów podatkowych.

Niektóre terminy w postępowaniu podatkowym mogą mieć charakter terminów instrukcyjnych, najczęściej odnoszących się do zachowań organów podatkowych, których naruszenie nie pozbawia dokonanych czynności skuteczności prawnej. Przykładem tego rodzaju terminów instrukcyjnych są terminy załatwiania spraw podatkowych.

Przepis, iż organy podatkowe obowiązane są załatwić sprawy wymagające przeprowadzenia postępowania dowodowego bez zbędnej zwłoki, jest konkretyzacją zasady szybkości postępowania zawartej w art. 125 § 1. Dodatkowo niezwłocznie powinny być załatwiane przez organ podatkowy pierwszej instancji sprawy podatkowe, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę, łącznie z żądaniem wszczęcia



postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie.

Nie później niż w ciągu miesiąca od dnia wszczęcia postępowania podatkowego powinny być załatwiane sprawy wymagające przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, np. zbadania dowodów, uzyskania opinii biegłego, a w sprawie szczególnie skomplikowanej w maksymalnym terminie dwóch miesięcy.

Do wskazanych wyżej maksymalnych terminów załatwiania spraw przez organy podatkowe nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego do dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień wynikających z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu podatkowego.

Organ podatkowy, który nie załatwił sprawy podatkowej w powyższych maksymalnych terminach, obowiązany jest zawiadomić o tym stronę, podając przyczyny zwłoki oraz wskazując nowy termin załatwienia sprawy, i to niezależnie od przyczyn niedotrzymania terminu załatwienia sprawy.

Niedopełnienie przez organy podatkowe obowiązków terminowego załatwienia sprawy nie powoduje samo przez się wadliwości decyzji podatkowej w stopniu uzasadniającym jej uchylenie, ani nie pozbawia organu podatkowego kompetencji do załatwienia sprawy.



Bibliografia

Akty prawne:

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (upol)

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (upr)

Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (upl)

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Op)

Monografie:

B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka, WKP 2017;

K. Koślicki, Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, WKP 2022;

A. Kałużny, Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości, WKP 2020;

Czasopisma:

Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych;

Monitor Podatkowy

Strony internetowe:

www.orzeczenia.nsa.gov.pl

www.prawodlasamorządu.pl

Prawa autorskie:

Materiały szkoleniowe udostępnione zostają na zasadach wolnej licencji

Creative Commons: uznanie autorstwa, na tych samych warunkach 3.0 Polska (CC BY 3.0 PL). Licencja udzielana jest nieodpłatnie. Pewne prawa zastrzeżone na rzecz autorów. Zezwala się na dowolne wykorzystanie treści pod warunkiem wskazania autorów oraz zachowania niniejszej informacji licencyjnej. Wolno m.in. kopiować, rozpowszechniać w dowolnym medium i formacie, przedstawiać i wykonywać utwór. Tekst licencji dostępny jest na

stronie: <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/pl/>