

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2022.02.07>

dr Aleksander SŁYSZ

<https://orcid.org/0000-0003-4826-3726>

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie

e-mail: a.slysz@ujd.edu.pl

Zwolnienie zabytków nieruchomości od podatku od nieruchomości

Streszczenie

Zwolnienie przedmiotowe od podatku od nieruchomości z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70), obejmujące grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków (z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej) stanowi jedną z kilku preferencji podatkowych mających stymulować, poprzez zmniejszenie presji podatkowej, właścicieli zabytków nieruchomości do utrzymania ich w jak najlepszym stanie. W pewnym zakresie warunki zwolnienia pozostają niedookreślone, przede wszystkim jednak należy podkreślić, że „utrzymanie i konserwacja, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków” to obowiązek – wbrew niektórym orzeczeniom – o zakresie węższym niż „opieka nad zabytkiem”, o której mowa w art. 5 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 840).

Słowa kluczowe: zabytek, nieruchomość, zwolnienie, podatek od nieruchomości, rejestr.

Wstęp

Historia prawa podatkowego pozwala twierdzić, że majątek stanowił przedmiot opodatkowania już kilkanaście tysięcy lat temu. W porównaniu do opodatkowania majątku dominujące obecnie konstrukcje podatkowe oparte np. na opodatkowaniu dochodu (mechanizm znany od około 200 lat) lub też opodatkowaniu wartości dodanej (funkcjonuje kilkadziesiąt lat), mimo że niezwykle istotne z budżetowego punktu widzenia, są niezmiernie młode. Nauka jest podzielona co do tego, czy podatki majątkowe to konstrukcje archaiczne i niesprawiedliwe w swej istocie (albowiem zazwyczaj nie nawiązujące do zdolności poniesienia ciężaru

podatku przez podatnika), a zatem takie, które powinny zniknąć z wachlarza rozwiązań podatkowych prawodawców albo ze względu właśnie na długą tradycję, prostą konstrukcję i możliwie wysoką efektywność należy zwiększyć ich rolę fiskalną, dopasowując do istniejących systemów podatkowych¹?

Niezależnie od tego, czy opowiemy się po stronie zwolenników eksterminacji czy też sprzymierzeńców ewolucji podatków majątkowych, aktualnie prawdopodobnie wszystkie wysoko rozwinięte kraje w jakiś sposób opodatkowują majątek. Zazwyczaj stosowane konstrukcje podatkowe mają charakter realny, co oznacza, że ciężar podatku jest ponoszony z majątku – może to powodować jego uszczuplenie. Jedną z metod zapobiegania takiemu stanowi rzeczy jest umiejętne stosowanie preferencji podatkowych tak, by wybrane (zagrożone niesprawiedliwością) grupy podatników (decydują tu przesłanki podmiotowe, przedmiotowe lub podmiotowo-przedmiotowe) mogły być w mniejszym stopniu obciążone podatkiem lub nawet w całości z niego zwolnione (ew. nie podlegały opodatkowaniu).

Niestety preferencje podatkowe (ulgi, zwolnienia, wyłączenia) zawsze zmniejszają rolę funkcji fiskalnej podatku i godzą w zasadę powszechności opodatkowania. Jednocześnie ich zadaniem jest realizacja innego celu (lub celów) uznawanego przez prawodawcę za szczególnie istotny jak np. redystrybucja, stymulacja, pobudzenie określonych sektorów gospodarki, cele społeczne, a nawet kulturalne. To, że ustawodawca stara się osiągać cele pozafiskalne, w odpowiedni sposób konstruując poszczególne podatki i zmniejszając ich dotkliwość dla wybranych grup podatników, jest faktem, kwestią otwartą jest natomiast to, czy powinien w ten sposób działać? Poglądy w tym zakresie są podzielone, szczególnie pomiędzy przedstawicielami prawa i ekonomii – nie sposób jednak tego sporu rozstrzygnąć w sposób abstrakcyjny. Niemniej jednak stwierdzić można, że przynajmniej niektóre preferencje podatkowe zmniejszające wydajność fiskalną podatku (co jest zjawiskiem niekorzystnym) pełnią istotną społecznie rolę (co zaś jest zjawiskiem korzystnym). Z drugiej strony „[...] wadą stosowania przywilejów podatkowych jest stworzenie w pozostałej grupie podatników wrażenia, że spotkała ich niesprawiedliwość, czują się dyskryminowani, w konsekwencji tracąc zaufanie do systemu podatkowego”².

Celem niniejszego artykułu jest zbadanie treści preferencji podatkowej dotyczącej zabytków nieruchomości oraz ustalenie, czy zmniejszenie presji podatkowej ciężającej na właścicielu uzależnione jest od spełnienia obiektywnych lub też subiektywnych przesłanek.

¹ Zob. np. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 291 i nn.; S. Dowell, *History of Taxation and Taxes in England*, London – New York 1965, s. 47 i nn.; J.K. Rosengard, *Property Tax Reform in Developing Countries*, Boston – Dordrecht – Londyn 1998, s. 3 i nn.; L.G. Lux, *Forms of Taxation*, New York – Lincoln – Shanghai 2002, s. 24 i nn.; M.E. Freire, H. Garzon, *Managing Local Revenues*, [w:] C.D. Farvacque-Vitkovic, M. Kopanyi (red.), *Municipal Finances: A Handbook for Local Governments*, Washington 2014, s. 159 i nn.; B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 300 i nn.

² J. Szohno-Koguc, *Dylematy Sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne” 2006, t. 294, s. 164–172.

1. Zwolnienia w podatku od nieruchomości

Powszechność opodatkowania (w odniesieniu do podatku od nieruchomości) upośledzają zarówno zwolnienia ustanowione w ustawie, podmiotowe oraz przedmiotowe, jak i zwolnienia przedmiotowe, które wprowadzać mogą rady gminy. Jedną z preferencji określonych poprzez zdefiniowanie cech przedmiotowych, której rolą jest uzyskanie pozytywnego efektu społeczno-kulturalnego, uzasadniającego odstępstwo od powszechności opodatkowania, jest zwolnienie ustanowione w art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70) [dalej jako u.p.o.l.]. Zgodnie z treścią przywołanego przepisu zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zwolnienie to koresponduje ze źródłem deontologicznym, jakim jest *Carta di Venezia* 1964 (Karta Wenecka, czyli Międzynarodowa Karta Konserwacji i Restauracji Zabytków i Miejsc Zabytkowych), która co prawda nie ma mocy wiążącej, ale sformułowano w niej pewne uniwersalne założenia z myślą o zabezpieczeniu dziedzictwa (świadczenia historii). W art. 4 Karty postanowiono, że konserwacja zabytków zakłada przede wszystkim obowiązek ciągłości ich należytego utrzymania. Zwolnienie od podatku od nieruchomości wymienione powyżej ma motywować podatników właśnie do utrzymywania zabytków nieruchomości w jak najlepszym stanie, zdejmując z nich część presji podatkowej. Koresponduje to z art. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), gdzie prawodawca wyraźnie wskazał, że nasze państwo „strzeże dziedzictwa narodowego”. Przyjmuje się, iż m.in. na tej podstawie ochrona zabytków jest zadaniem państwa³, a może ono być realizowane również przy użyciu mechanizmów podatkowych. W orzecznictwie podkreśla się, że

Celem zwolnienia określonego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jest nieobciążanie podmiotów będących właścicielami lub posiadaczami budynków wpisanych do rejestru zabytków i utrzymujących je zgodnie z przepisami o ochronie zabytków dodatkowymi kosztami, które i tak muszą ponosić na utrzymanie bądź rewitalizację obiektów zabytkowych. Ustawodawca chciał w ten sposób wspomóc podmioty, które z uwagi na obostrzenia wynikające z ustawy o zabytkach, zmuszone są ponosić znacznie wyższe koszty ich utrzymania niż w przypadku budynków niebędących zabytkami. Ograniczenie zakresu zwolnienia poprzez wyłączenie tych przedmiotów opodatkowania, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, chroni natomiast przed naruszeniem konstytucyjnie gwarantowanej wolności działalności gospodarczej oraz zasady równości sytuacji rynkowej uczestników obrotu gospodarczego.

– wyrok NSA z 8 listopada 2022 r., III FSK 1538/21, LEX, nr 3442088.

³ K. Zalańska, *Rola Państwa i obywatela w ochronie zabytków*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2012, t. 139, s. 49–59.

Istnieje również inne zwolnienie, przyczyniające się do osiągnięcia celu określonego w Konstytucji, dotyczące gruntów i budynków będących we władaniu muzeów rejestrowanych (art. 7 ust. 1 pkt 7 u.p.o.l.) – preferencja ta dotyczy zarówno nowych budynków, jak i tych, które posiadają wartość historyczną (artyścyczną, naukową). W praktyce zwolnienie to często obejmuje budynki i grunty niewpisane indywidualnie do rejestru zabytków, ale posiadające tożsame zabytkom nieruchomym cechy. Zaznaczyć należy, że nie każde muzeum legitymuje się statusem muzeum rejestrowanego. Prowadzenie działalności muzealnej nie jest wystarczającą przesłanką, by móc korzystać ze zwolnienia, a spośród muzeów widocznych w wykazie (950 podmiotów) prowadzonym przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego tylko niektóre (132 muzea) mają status muzeów rejestrowanych. Warunkiem rejestracji jest wysoki poziom merytorycznej działalności i znaczenia zbiorów, co więcej wpis do rejestru jest uzależniony od znaczenia posiadanych przez muzeum zbiorów, zespołu wykwalifikowanych pracowników, pomieszczeń i stałego źródła finansowania. Widać więc wyraźnie, że zwolnienie dotyczące muzeów rejestrowanych jest kierowane do skrajnie wąskiego kręgu podatników.

Należy jednak podkreślić, iż zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. (dot. zabytków) oraz z art. 7 ust. 1 pkt 7 u.p.o.l. (dot. muzeów) mogą mieć ten sam przedmiot, albowiem budynek indywidualnie wpisany do rejestru zabytków może znajdować się przecież we władaniu muzeum rejestrowanego. Nie jest to oczywiście jedyny przykład na pokrywające się zakresy zwolnień przedmiotowych, przykładowo zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. obejmujące nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego także może objąć grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków.

Trzeba pamiętać, że w niektórych gminach zakres zwolnień może być szerszy, albowiem rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w art. 7 ust. 1 u.p.o.l., ale nie może wprowadzać zwolnień podmiotowych. W pewnym sensie może dochodzić również do nakładania się (tu już nie w tej samej płaszczyźnie) zwolnień przedmiotowych i podmiotowych, przykładowo budynek wpisany indywidualnie do rejestru zabytków, utrzymywany i konserwowany, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, niezajęty na prowadzenie działalności gospodarczej podlega zwolnieniu; ten sam budynek, jeśli byłby własnością Centrum Łukasiewicz (lub instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz) mógłby podlegać zwolnieniu, nawet gdyby nie był utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami o ochronie zabytków.

Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości z tym, że stawki nie mogą przekroczyć rocznie limitów ustanowionych w art. 5 ust. 1 u.p.o.l. i aktualizowanych obwieszczeniami Ministra Finansów. I tu jednak jest miejsce na preferencje – rada gminy może różnicować wysokość

stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania (zarówno dla gruntów, jak i budynków oraz budowli). Rady gmin nie mogą wprowadzać zwolnień podmiotowych, toteż należy założyć, że nie są uprawnione do uzyskiwania tego rezultatu innymi środkami, np. poprzez modyfikację stawek podatkowych czy wprowadzanie do zwolnień przedmiotowych elementów wyraźnie podmiotowych. Część doktryny uważa, że w przypadku zwolnień przedmiotowych wprowadzanych przez rady gminy w ogóle w ich treści nie można odwoływać się do cech podmiotu⁴. Jak słusznie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 kwietnia 2021 r., FSK 3334/21, LEX, nr 3200020 – „Zwolnienia z podatku uchwalane na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. powinny być bowiem tak sformułowane, aby mógł z nich skorzystać bliżej nieoznaczony krąg adresatów”. W innym rozstrzygnięciu NSA podkreślił, że zwolnienia wprowadzane uchwałą rady gminy nie mogą mieć charakteru mieszanego przedmiotowo-podmiotowego (Wyrok NSA z 11 sierpnia 2020 r., II FSK 646/20, LEX, nr 3055473). Uznać więc trzeba, że w sytuacji, gdy w zwolnieniu jest element podmiotowy powodujący, że można mu przypisać charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, to w konsekwencji dochodzi do przekroczenia granicy ustawowej delegacji z art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Jak wykazano powyżej, tak za sprawą działań ustawodawcy, jak i na skutek delegacji kompetencji ustanawiania zwolnień przedmiotowych na rady gminy, w podatku od nieruchomości funkcjonuje szereg zwolnień przedmiotowych, których ilość i zakres nie są takie same na całym terytorium kraju. Natomiast zakres zwolnień podmiotowych musi być taki sam na terytorium całego kraju.

Przywołany już art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. zwalnia od podatku od nieruchomości grunty i budynki – ale nie budowle.

2. Wpis do rejestru zabytków

Pierwszym warunkiem zwolnienia jest **indywidualny wpis do rejestru zabytków**. Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 840) [dalej jako u.o.z.] określa m.in. przedmiot, zakres i formy ochrony zabytków. Pojęcie „zabytek” jest bardzo szerokie, przepisy u.o.z. dookreślają je w art. 3 pkt 1, wskazując, że zabytek to nieruchomość lub rzecz ruchoma, ale również ich części lub zespoły, będące dziełem człowieka lub związane z jego działalnością i stanowiące świadectwo minionej epoki bądź zdarzenia, których zachowanie leży w interesie społecznym ze względu na posiadaną wartość historyczną, artystyczną lub naukową. W punkcie 2 tego samego

⁴ Przykładowo: D. Reško, T. Wołowicz, *Opodatkowanie komunalnych wysypisk śmieci i infrastruktury obiektów sportowych*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 3, s. 33–39; R. Kowalczyk, *Zwolnienie z podatku od nieruchomości na podstawie uchwały rady gminy*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2009, nr 6, s. 104.

artykułu ustawodawca definiuje pojęcie „zabytku nieruchomego”, którym jest „nieruchomość, jej część lub zespół nieruchomości, o których mowa w pkt 1” (art. 3 u.o.z.). Ochronie i opiece podlegają, bez względu na stan zachowania, „zabytki nieruchome”, ich katalog otwarty umieszczono w art. 6 ust. 1 pkt 1 u.o.z. i objęto nim „zabytki nieruchome” będące, w szczególności, krajobrazami kulturowymi; układami urbanistycznymi, ruralistycznymi i zespołami budowlanymi; dziełami architektury i budownictwa; dziełami budownictwa obronnego; obiektami techniki, a zwłaszcza kopalniami, hutami, elektrowniami i innymi zakładami przemysłowymi; cmentarzami; parkami, ogrodami i innymi formami zaprojektowanej zieleni; miejscami upamiętniającymi wydarzenia historyczne bądź działalność wybitnych osobistości lub instytucji.

Wpis do rejestru zabytków jest formą ochrony. Dla zabytków znajdujących się na terenie województwa, prowadzi go wojewódzki konserwator zabytków w formie odrębnych ksiąg dla zabytków: nieruchomych, ruchomych oraz archeologicznych. Rejestr⁵ zawiera dane osobowe obejmujące imię, nazwisko i adres zamieszkania lub nazwę i adres siedziby właściciela lub posiadacza zabytku lub użytkownika wieczystego gruntu, na którym znajduje się zabytek nieruchomy. Jak wynika z art. 9 ust. 1 u.o.z., do rejestru wpisuje się zabytek nieruchomy na podstawie decyzji wydanej przez wojewódzkiego konserwatora zabytków z urzędu bądź na wniosek właściciela zabytku nieruchomego lub użytkownika wieczystego gruntu, na którym znajduje się zabytek nieruchomy. Warto pamiętać, że wpisy mogą się na siebie nakładać zakresem przedmiotowym, albowiem do rejestru może zostać wpisany np. historyczny zespół budowlany⁶ oraz osobno zabytkowa nieruchomość wchodząca w skład zespołu. Niemniej jednak wpis budynku do rejestru zabytków nie daje prawa do zwolnienia dla gruntu, w świetle przepisów prawa cywilnego jest to trudne do zrozumienia, jednakże na gruncie u.p.o.l. budynek jest odrębnym od gruntu przedmiotem opodatkowania. Analogiczne stanowisko znajdziemy w wyrokach sądów administracyjnych, np. w wyroku WSA w Białymstoku z dnia 26 lutego 2021 r., I SA/Bk 52/21, LEX, nr 3150512 uznano, że gdy do rejestru zabytków wpisano konkretny budynek, to tylko on podlega zwolnieniu, które to zwolnienie nie rozciąga się na grunt. Grunt zaś może być zwolniony jedynie, jeśli jest przedmiotem samodzielnego (indywi-

⁵ Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 26 maja 2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 56) określa m.in. sposób prowadzenia rejestru zabytków. Z § 2 ust. 1 wynika, iż ma on formę ksiąg o wymiarach 46 cm × 30 cm, posiadających 200 kart z wydrukowanym kolejnym numerem strony, oznaczonych literami – dla oznaczania zabytków nieruchomych przewidziano literę „A”. Dla każdej księgi prowadzi się alfabetyczny skorowidz miejscowości z wykazem zabytków znajdujących się na ich terenie.

⁶ Zgodnie z art. 3 pkt 13 u.o.z. historyczny zespół budowlany stanowi powiązaną przestrzennie grupę budynków wyodrębnioną ze względu na formę architektoniczną, styl, zastosowane materiały, funkcję, czas powstania lub związek z wydarzeniami historycznymi.

dualnego) wpisu do rejestru. Podobnie orzeczono w wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 12 grudnia 2008 r., I SA/Go 720/08, LEX, nr 492223, gdzie możemy przeczytać, iż:

Należy podkreślić, iż powyższe zwolnienie obejmuje grunty i budynki charakteryzujące się tym, że na podstawie decyzji wydanej przez właściwy do spraw ochrony zabytków organ administracji publicznej zostały wpisane indywidualnie do rejestru zabytków. Zwrot „indywidualnie” należy rozumieć w ten sposób, iż wpis musi dotyczyć odrębnie gruntu i odrębnie budynku. Ustawodawca założył zatem taką możliwość, iż zwolnienie będzie dotyczyło jedynie budynku, pod warunkiem wpisania go do rejestru zabytków. Przepis ten nie pozwala na przyjęcie, iż wpisanie budynku do rejestru zabytków automatycznie powoduje uznanie gruntu pod tym budynkiem za zabytek objęty rejestrem zabytków, dając tym samym podstawę do zastosowania, wobec tego gruntu zwolnienia przedmiotowego z przytoczonej wyżej regulacji ustawowej.

Podobne stanowisko prezentują również samorządowe kolegia odwoławcze⁷.

Zaznaczyć należy, że fakt, iż do rejestru wpisuje się budynek nie oznacza, że jeśli znajdują się w nim wyodrębnione lokale one również muszą zostać do rejestru wpisane. Jak słusznie zauważył już w 1996 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Łodzi (wyrok z 18 stycznia 1996 r., SA/Ł 560/95) –

Poszczególne lokale, znajdujące się w budynku, nawet stanowiące odrębną nieruchomość lokalową w rozumieniu art. 46 § 1 KC, są częścią budynku i jeżeli podlega zwolnieniu cały budynek, to należy rozumieć, iż podlegają zwolnieniu również jego części.

Stanowisko to pozostaje aktualne.

Dodać należy również, że nie bez znaczenia w praktyce może okazać się także treść wpisu do księgi wieczystej, gdyż np. w przypadku brak wpisu o ochronie konserwatorskiej (informacji o wpisaniu zabytku do rejestru) można twierdzić, że istnieje domniemanie wykorzystania gruntu zgodnie z kwalifikacją jako rolny, leśny itd. Należy uznać, iż domniemanie to jest wzruszalne.

W rejestrze zabytków nieruchomych figuruje kilkadziesiąt tysięcy wpisów, przykładowo na terenie miasta Krakowa do rejestru wpisano (stan na lipiec 2021 r.) 1248 zespoły i obiekty. Dla porządku należy dodać, że czymś innym niż rejestr zabytków jest „ewidencja zabytków”. Wpis do ewidencji nie jest formą ochrony ani nie uprawnia do zwolnienia z podatku od nieruchomości. Nie może być więc wątpliwości, że istnieją zabytki nieruchome, których nie obejmuje zwolnienie na skutek niewpisania ich do rejestru.

3. Czym jest utrzymanie, a czym konserwacja?

Drugim warunkiem *sine qua non* preferencji jest **utrzymanie i konserwacja przedmiotu zwolnienia zgodnie z przepisami o ochronie zabytków**. Ani przepisy u.p.o.l., ani przepisy u.o.z. nie definiują pojęcia „utrzymania” zabytku nie-

⁷ Por. Decyzja SKO w Gdańsku z 29 października 2012 r., 4352/12, LEX, nr 1727743.

ruchomego. Druga z wymienionych ustaw posługuje się słowem „utrzymanie” w kontekście obowiązków właściciela lub posiadacza; w art. 5 pkt 3 u.o.z. ustawodawca, definiując zwrot „opieka nad zabytkiem”, uznał, że opiekę tę sprawuje właściciel lub posiadacz, a polega ona m.in. na zapewnieniu warunków zabezpieczenia i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie. Opieka nad zabytkiem, zgodnie z art. 5 pkt 2 u.o.z., wymaga również prowadzenia prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku. Pojęcie prac konserwatorskich oznacza natomiast „działania mające na celu zabezpieczenie i utrwalenie substancji zabytku, zahamowanie procesów jego destrukcji oraz dokumentowanie tych działań”. Prace restauratorskie według u.o.z. to działania mające na celu wyeksponowanie wartości artystycznych i estetycznych zabytku, w tym, jeżeli istnieje taka potrzeba, uzupełnienie lub odtworzenie jego części, oraz dokumentowanie tych działań – jest to zatem działanie inne niż konserwacja czy utrzymanie. Jak widać wyraźnie, relacja obu pojęć użytych w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie jest oczywista, szczególnie gdy nałożymy na normy u.p.o.l. pojęcie szersze niż utrzymanie i konserwacja, jakim jest właśnie „opieka nad zabytkiem”.

Należy postawić także pytanie, w jakim charakterze w treści przepisu użyto spójnika „i”, określając warunek utrzymania i konserwacji. Zasadniczo spójnik „i” potencjalnie oznaczać może koniunkcję (związek współprawdziwości, czyli oznacza, że muszą być spełnione oba warunki, a zatem jednocześnie – utrzymanie oraz konserwacja), niekiedy jednak oznacza również enumerację (wyliczenie – czyli oznaczałoby to, że wystarczy samo utrzymanie lub sama konserwacja, by wypełnić warunki zwolnienia); wykorzystanie tej drugiej funkcji spójnika „i” w aktach prawnych jest niepożądane. Odróżnienie funkcji enumeracyjnej, jaką pełni może „i”, od wykorzystania „i” jako spójnika koniunkcyjnego najczęściej zależy od kontekstu użycia, precyzyjności i adekwatności zwrotu. W przypadku przepisów u.p.o.l. ustawodawca konsekwentnie, opisując warunki zwolnień czy wyłączeń, posługuje się spójnikiem „i” w celu wprowadzenia koniunkcji, tak też jest i tym razem.

Istotne pytanie, jakie należy zadać to, czy utrzymanie i konserwacja (łącznie) obejmują innego typu prace niż tzw. prace restauratorskie. Odpowiedź nie jest oczywista, wydawałoby się, że „utrzymanie” to pojęcie węższe niż „opieka nad zabytkiem” (tak z pewnością jest na gruncie u.o.z.), a konserwacja to zdefiniowany w u.o.z. ogół działań zmierzających (w uproszczeniu) do zabezpieczenia przetrwania zabytku. Nie ma wątpliwości, że prace konserwatorskie są elementem opieki nad zabytkiem, ale wydaje się, że nie są formą utrzymania zabytku, a wiadomo również, że nie są pracami restauratorskimi. Toteż wiele przemawia za tym, by uznać, że warunkiem zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. nie jest prowadzenia działań restauratorskich. To stanowisko wspiera również wykładnia językowa. Zgodnie ze *Słownikiem Języka Polskiego* „utrzymać” to „zachować w stanie niezmiennym, należyty”⁸. W orzecznictwie można znaleźć dowody

⁸ *Utrzymanie*, [w:] *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/slovniki/utrzymanie.html>, [dostęp: 2.11.2021].

innego rozumienia zakresu obowiązków, jakie składają się na użyte w ustawie podatkowej pojęcie „utrzymania”. Jak możemy przeczytać w wyroku WSA w Warszawie z 20 marca 2020 r., VII SA/Wa 2938/19, LEX, nr 3072290:

W przypadku wykładni art. 5 pkt 3 ustawy o ochronie zabytków, który to przepis znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie widać, że ustawodawca, określając obowiązki właściciela zabytku, zobowiązał go zarówno do zabezpieczenia i utrzymywania obiektu zabytkowego w stanie niepogorszonym (patrz też art. 5 pkt 2 ustawy), a więc do prowadzenia prac konserwatorskich, jak i do utrzymania zabytku w jak najlepszym stanie (art. 5 pkt 3 ustawy). Należy przez to rozumieć nie tylko zapobieganie destrukcji zabytku, ale również działania o charakterze restauratorskim, prowadzące do osiągnięcia jak najlepszego stanu zabytku. Odesłanie w ustawie podatkowej do „przepisów ustawy o ochronie zabytków” wskazuje wszystkie jej przepisy, w tym art. 5 pkt 3 ustawy, a nie tylko art. 5 pkt 2 ustawy. **Jeśli więc dokonujemy wykładni językowej i wykładni systemowej ustawy o ochronie zabytków, to należy przyjąć, że utrzymanie zabytku zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków obejmuje oba typy działań: konserwowanie zabytku, a także działania restauratorskie** [podkr. A.S.]. Przesądza o tym wskazany standard utrzymania zabytku „w jak najlepszym stanie”, a nie w stanie istniejącym, dotychczasowym lub niepogorszonym⁹.

Trudno zgodzić się na takie odczytywanie przesłanek zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. – to właśnie wykładnia językowa i systemowa nakazują uznać, że „utrzymanie i konserwacja, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków” to obowiązków o zakresie węższym niż „opieka nad zabytkiem”, o której mowa w art. 5 u.o.z. Gdyby ustawodawca chciał zrównać pojęcie utrzymania z pojęciem opieki, uczyniłby to. Zamiast tego sam ustawodawca w wielu miejscach u.o.z. dokonuje rozróżnień. Co więcej, gdyby „utrzymanie” oznaczało również „konserwację”, wymienianie „konserwacji” w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. byłoby zupełnie bezcelowe. Dokonywanie wykładni w taki sposób, że jeden z elementów przepisu staje się zbędny, tradycyjnie uznaje się za niepoprawne. Ponadto ustawodawca w u.o.p.l. nie odsyła wprost do art. 5 u.o.z., tylko do ogółu przepisów u.o.z., które dotyczą utrzymania i konserwacji, a to właśnie one różnicują utrzymanie od konserwacji czy restauracji zabytku. **Trzeba zatem uznać, że dla wypełnienia przesłanki „utrzymania i konserwacji” wystarczy zachować zabytek w stanie niezmiennym (należytym), jak najlepszym, zabezpieczając i utrwalając substancję zabytku, hamując procesy prowadzące do jego destrukcji oraz dokumentować te działania.** Warunkiem zwolnienia nie jest natomiast np. podejmowanie działań mających na celu wyeksponowanie wartości artystycznych i estetycznych zabytku, które to działania stanowią prace restauratorskie.

⁹ Podobnie wydaje się wywodzić Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 lutego 2021 r., II OSK 2918/20, LEX, nr 3195724, gdzie przeczytać możemy, iż „treść art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy interpretować w świetle uregulowań ustawy o ochronie zabytków. Zgodnie z art. 5 ustawy o ochronie zabytków opieka nad zabytkiem sprawowana przez jego właściciela lub posiadacza polega, w szczególności, na m.in.: zapewnieniu warunków prowadzenia prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku (art. 5 pkt 2), a także zabezpieczeniu i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie (art. 5 pkt 3)”.

Można mieć spore wątpliwości, czy organy podatkowe powinny samodzielnie oceniać, czy konkretne grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków są utrzymane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. W doktrynie dominuje pogląd wyrażany m.in. przez Bogumiła Pahla: „Wydaje się, że w tej kwestii, wobec ewentualnych wątpliwości co do spełnienia owej przesłanki, konieczne jest zasięgnięcie opinii wojewódzkiego konserwatora zabytków”¹⁰. Niekiedy podatnicy występują w trybie art. 217 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.) do Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków o potwierdzenie – w drodze wydania zaświadczenia – że określony zabytek nieruchomy, wpisany indywidualnie do rejestru zabytków, jest utrzymany i konserwowany, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Wydaje się, iż z powodów proceduralnych nie jest to właściwe postępowanie, gdyż w toku wydawania zaświadczenia nie można zasadniczo prowadzić postępowania dowodowego zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego, a z prowadzonego rejestru nie wynika, czy w danym roku np. utrzymywano zabytek nieruchomy zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. To nie oznacza, że Wojewódzki Konserwator Zabytków nie może zając stanowiska. W wyroku WSA w Olsztynie z 8 czerwca 2020 r., I SA/OI 25/20, LEX, nr 3039348 przeczytać możemy, że:

Zakres postępowania dowodowego jest determinowany treścią norm prawa materialnego, w tym przypadku normą art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Skoro organy podatkowe nie dysponują wiedzą pozwalającą ocenić stan zabytku i sposób jego konserwacji, to prawidłowym jest oparcie się organu podatkowego na informacji wojewódzkiego konserwatora zabytków. Właściwym organem do oceny w tym przedmiocie jest wojewódzki konserwator zabytków, którego opinia korzysta z waloru dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 O.p. (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Łd 757/19). Takie postępowanie należy uznać za właściwe w świetle przepisów o postępowaniu dowodowym, tj. art. 122, art. 123 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 O.p., bowiem tym sposobem organ podatkowy uzyskał miarodajny i wiarygodny materiał dowodowy uzasadniający bądź negujący możliwość skorzystania przez podatnika z wymienionego w art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. zwolnienia od podatku od nieruchomości [...].

Podobnie orzekł NSA w wyroku z 6 maja 2021 r., III FSK 3332/21, LEX, nr 3180357:

Organ konserwatorski jest właściwy do określenia, czy dany zabytek jest, czy też nie jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Opinia wydana w tym zakresie, niezależnie od tego, czy na wniosek strony, czy na wniosek organu, korzysta z waloru dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.). Dopiero skuteczne zanegowanie tego dokumentu, mogłoby stanowić podstawę do przyjmowania odmiennych ocen oraz formułowania innych wniosków w przedmiocie zwolnienia z podatku od nieruchomości spornych przedmiotów opodatkowania [...].

¹⁰ B. Pahl, op. cit., s. 173.

W utrzymanym w mocy wyroku WSA w Krakowie z 13 grudnia 2019 r., I SA/Kr 976/19, LEX, nr 2774319 widnieje:

[...] to właśnie do wojewódzkiego konserwatora zabytków powinien zwrócić się organ podatkowy, bądź strona, o zajęcie stanowiska odnośnie należytego utrzymania nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków. Organ konserwatorski jest bowiem właściwy do określenia, czy dany zabytek jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. W tym miejscu wskazać należy, że zgodnie z ugruntowaną linią orzeczniczą bez znaczenia pozostaje forma w jakiej następuje zajęcie stanowiska.

Nie wskazano jednak w uzasadnieniu wyroku, w jakim trybie organy podatkowe powinny „pytać” organ właściwy ani też jak, skoro nie w drodze zaświadczenia, o opinię w tym zakresie może skutecznie wnioskować podatnik. Sporo zastrzeżeń można mieć również do poglądu, że forma nie ma znaczenia, jeśli dokument ma korzystać z waloru dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.). Przyjmując bezrefleksyjnie takie stanowisko, można doprowadzić do zwiększenia w procedurze roli dokumentów, na treść których podatnik nie ma wpływu, może nawet nie wiedzieć o ich istnieniu, np. pochodzą z postępowania, w którym nie był stroną i nie mógł się wypowiedzieć co do zebranego materiału dowodowego. Przeprowadzenie skutecznego kontrdowodu przeciwko dokumentowi urzędowemu jest niezwykle trudne, ale nie niemożliwe, albowiem również dowód z art. 194 § 1 Ordynacji jest wzruszalny, a jego moc nie jest absolutna¹¹. Z art. 194 § 3 Ordynacji podatkowej wynika, że istnieje możliwość przeprowadzenia dowodu tak przeciwko dokumentom, jak i przeciwko treści dokumentu, co daje możliwość obalenia domniemania prawdziwości dokumentu urzędowego nie tylko w zakresie treści, ale również autentyczności¹².

Niektóre organy w postępowaniu podatkowym wykorzystują tu art. 157a ustawy Ordynacja podatkowa, by zwrócić się o pomoc do Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków; przepis ten znajduje odpowiednie zastosowanie w kontroli podatkowej. Można również odwołać się, pomocniczo, do art. 82b § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że

Organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie.

Wydaje się natomiast, że skoro żaden przepis u.p.o.l. nie warunkuje korzystania ze zwolnienia od wyrażenia opinii przez jakikolwiek organ, to art. 209 Ordynacji podatkowej nie będzie mógł znaleźć zastosowania. Oczywiście to nie są

¹¹ P. Pietrasz, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021, art. 194.

¹² B. Dauter, [w:] S. Babiarsz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 194.

jedyne procedury mogące stanowić podstawę dla współdziałania, zwłaszcza że do zadań wykonywanych przez wojewódzkiego konserwatora zabytków należy w szczególności współpraca w sprawach ochrony zabytków z innymi organami administracji publicznej (zob. art. 91 ust. 4 pkt 9 u.o.z.). Z całą pewnością warunkiem zwolnienia nie jest i nie może być posiadanie przez podatnika stanowiska wojewódzkiego konserwatora zabytków, że utrzymuje on i konserwuje zabytek nieruchomy zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. To sam fakt takiego utrzymywania i konserwowania jest warunkiem zwolnienia, toteż, jeśli podatnik w informacji lub deklaracji powołuje się na wypełnianie warunków zwolnienia, dopóki organ nie dowiedzie, że jest inaczej, należy uznać, iż podatnikowi zwolnienie przysługuje.

Kolejną kwestią wartą podniesienia jest aspekt temporalny wypełniania przesłanek zwolnienia. Podatek od nieruchomości rozliczany jest w okresach rocznych, tak samoobliczenie, jak i ustalenie w drodze decyzji odnosi się do okresu rocznego, mimo że płatność następuje w ratach. Jak zatem na możliwość korzystania ze zwolnienia wpłynie np. zaprzestanie konserwowania zabytku nieruchomego w trakcie roku? Należy uznać, że zastosowanie znajdzie tu art. 6 ust. 3 u.p.o.l., zgodnie z którym, gdy w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie¹³.

Odwrotny problem ujawni się w sytuacji, gdy np. po nabyciu zabytkowego budynku zostaną w nim rozpoczęte prace konserwatorskie, a nawet większe roboty odtworzeniowe. Czy zwolnienie przysługuje od momentu rozpoczęcia prac czy od momentu, gdy widoczny jest postęp czy też od momentu, gdy budynek osiągnie „jakiś” konkretny (niewskazany w przepisach) stan techniczny? Ustawa (ani u.p.o.l., ani u.o.z.) nie daje odpowiedzi na to pytanie, a praktyka jest różna na terenie kraju. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Krakowie w decyzji z 30 września 2013 r., SKO.Pod./4140/710/2013 uznało, że

nieistotne są przyczyny powstania spostrzeżonych na zabytkowej nieruchomości nieprawidłowości, jak również wyjaśnienie, kiedy one powstały i kto był za nie odpowiedzialny. Kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy podatnicy utrzymują i konserwują nieruchomość w zgodzie z przepisami o ochronie zabytków, nie zaś czy podejmują jakiegokolwiek działania w tym zakresie. To, że strony nabyły nieruchomość w gorszym stanie od obecnego, nie implikuje automatycznie zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. Nie wystarczy bowiem wykonanie jakichkolwiek prac na nieruchomości, czy też poczynienie na nią jakichkolwiek nakładów.

SKO nie wskazuje natomiast, jakie nakłady czy prace implikują zastosowanie zwolnienia, co jest istotną wadą decyzji. Mimo tego należałoby uznać, że podat-

¹³ Tak m.in. indywidualna interpretacja Prezydenta Miasta Szczecin, Pismo z 12 czerwca 2014 r., znak WPiOL-III.310.3.2014.AL, LEX, nr 184811978.

nik podejmujący prace mające polepszyć stan zabytku nie musi czekać na to, aż zabytek nieruchomy osiągnie w wyniku prowadzonych prac stan idealny czy pożądanym przez wojewódzkiego konserwatora zabytków, albowiem takiego warunku ustawodawca nie wprowadza. Prowadzenie prac konserwatorskich ma przecież zabezpieczać, utrwalać, a nie odbudowywać, podobnie jak działanie, które ma utrzymywać zabytek w jak najlepszym stanie, a nie odtwarzać jego części (jak w przypadku prac restauratorskich). Wobec powyższego uznać należy, że zatrzymanie procesu destrukcji przez nowego właściciela, zabezpieczenie, utrwalenie i utrzymywanie możliwie najlepszego stanu wystarczą, by podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia; rozpoczęcie np. prac restauratorskich nie warunkuje korzystania ze zwolnienia.

4. Czy przedsiębiorca (podmiot prowadzący działalność gospodarczą) może korzystać ze zwolnienia?

Trzecim warunkiem zwolnienia jest niezajmowanie zabytku nieruchomego (lub jego części, wówczas zwolnienie nie obejmuje tejże części) na prowadzenie działalności gospodarczej. Podkreślić należy, że ustawodawca posłużył się tu warunkiem „zajęcia”, a nie np. „posiadania” czy „związania” z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wydaje się, że w zakresie interpretacji tego pojęcia istnieje już utrwalona linia orzecnicza, w którą wpisuje się wyrok NSA z 15 czerwca 2021 r., III FSK 1999/21, LEX, nr 3196641, w którym możemy przeczytać, że:

Jak słusznie wskazano w powołanych powyżej orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, przez pojęcie gruntów „zajętych” na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. [...] Decydujące dla ustalenia „zajęcia” znaczenie ma faktyczne ich wykorzystywanie.

Również w wyroku NSA z 28 lipca 2022 r., III FSK 389/22, LEX, nr 3385725 znajdziemy analogicznie brzmiącą tezę:

Przez pojęcie gruntów „zajętych” na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Podobnie wskazuje się w literaturze, iż decydujące znaczenie dla ew. wyłączenia części budynku czy gruntu ze zwolnienia ma faktyczne wykorzystanie. Decyduje więc zajęcie „fizyczne”. Tu podkreślić należy, że zajęcie części przedmiotu opodatkowania (zabytku nieruchomego) na prowadzenie działalności gospodarczej nie powoduje opodatkowania całości (poprzez wykluczenie ze zwolnienia). Trzeba się zatem zgodzić ze stanowiskiem, iż:

Ze zwolnienia wyłączona jest jedynie ta część zabytkowego budynku lub gruntu, która jest fizycznie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. Fakt umiejscowienia np. hotelu w części pałacu nie oznacza, że cały park okalający pałac jest wyłączony ze zwolnienia. Ze zwolnienia powinna być wyłączona tylko ta część gruntu, która służy wyłącznie prowadzeniu hotelu. Zajęcie na działalność gospodarczą budynku lub gruntu oznacza ich wyodrębnienie do prowadzenia tejże działalności. Sam fakt korzystania przez gości hotelowych z parkingów, dróg i alejek w parku nie jest przejawem ich zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie są one bowiem wydzielone do prowadzenia działalności – służą także różnym innym celom.¹⁴

Jako że zwolnienie ma charakter przedmiotowy, a nie podmiotowy czy podmiotowo-przedmiotowy, nic nie stoi na przeszkodzie, by skorzystał z niego również podmiot o statusie prowadzącego działalność gospodarczą, jeśli tylko nie zajmuje nieruchomości (części) na prowadzenie działalności. Wykładnię taką wspierają tezy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39/19, Dz. U., poz. 401, zgodnie z którymi o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej nie może decydować wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. W orzecznictwie sądów administracyjnych również wskazuje się, że przedsiębiorca może korzystać z takiego zwolnienia. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 16 lutego 2021 r., I SA/Gl 1396/20, LEX, nr 3137699 czytamy, iż

Sąd w pełni podziela stanowisko prezentowane w orzecznictwie i literaturze, że omawiane zwolnienie ma charakter przedmiotowy. Tym samym mogą z niego korzystać wszystkie grunty i budynki bez względu na to, w którym posiadaniu się znajdują. A zatem nawet przedsiębiorca, który dysponuje tego typu gruntami i obiektami, może być zwolniony od podatku, jeżeli nie zajmuje ich na prowadzenie działalności gospodarczej [...].

Pewnym problemem jest wpływ czasowego (bardzo krótkiego) udostępnienia zabytku nieruchomego osobom prowadzącym działalność gospodarczą celem prowadzenia tej działalności (np. sprzedaż przez zewnętrzny podmiot posiłków podczas festynu odbywającego się na zamku itp.) na prawo do zwolnienia. W podobnej sprawie wypowiedział się, w trybie interpretacji indywidualnej, Prezydent Miasta Łodzi (pismo z dnia 6 września 2013 r., DFP-Fn-VI.310.1.2013), który stanął na stanowisku, że:

[...] incydentalne, nieodpłatne udostępnienie, powodujące zajęcie zabytkowej nieruchomości przez osoby trzecie, nie jest dla posiadacza nieruchomości działalnością gospodarczą uniemożliwiającą stosowanie ulgi z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, chyba, że powierzchnie zajęte przez podmioty zewnętrzne służą działalności gospodarczej wykorzystujących nieruchomość – wówczas istnieje konieczność opodatkowania zajętych powierzchni stawkami maksymalnymi.

Należy podzielić ten pogląd.

¹⁴ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021, art. 7.

Wnioski

Słusznie utrwalilo się, że skoro organy podatkowe nie dysponują wiedzą pozwalającą ocenić stan zabytku, to gdy jest to konieczne, słusznym będzie oparcie się organu podatkowego na opinii wojewódzkiego konserwatora zabytków, który potrafi dokonać właściwej oceny w zakresie utrzymywania i konserwacji. Kwestią otwartą jest niemal filozoficzny problem obiektywności (czy też subiektywności) takiej opinii i działania organu w ramach pozostawionego mu tu uznania. Co więcej, wbrew części opinii doktryny nie można przyjąć bezkrytycznie, że bez jakiegokolwiek znaczenia jest forma, w jakiej następuje zajęcie stanowiska przez wojewódzkiego konserwatora zabytków.

Trzeba również pamiętać, co udowodniono w niniejszym tekście, że „utrzymanie i konserwacja, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków” to obowiązek o zakresie węższym niż „opieka nad zabytkiem”, o której mowa w art. 5 u.o.z. Gdyby ustawodawca chciał zrównać pojęcie utrzymania z pojęciem opieki, uczyniłby to. Zamiast tego sam ustawodawca w wielu miejscach u.o.z. dokonuje różniczeń pomiędzy pojęciami utrzymania, konserwacji, restauracji i opieki. Interpretacja rozszerzająca zakres obowiązków ciążących na podatniku jest zarazem interpretacją zawężającą zakres zwolnienia ustawowego. Dokonywanie takiej wykładni, gdy można i trzeba precyzyjnie derywować zakres normy z przepisu, uznać należy za niedopuszczalne. Tym samym powtórzyć należy, że zatrzymanie procesu destrukcji przez właściciela, zabezpieczenie, utrwalenie i utrzymywanie możliwie najlepszego stanu wystarczą, by podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia.

Rada gminy może rozszerzyć zakres zwolnienia, np. modyfikując treść art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. i umieszczając ją w uchwale. Taka modyfikacja w celu rozszerzenia zwolnienia mogłaby np. brzmieć następująco: zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Wówczas zwolnieniu od podatku podlegałyby również te zabytki nieruchome, wobec których nie są prowadzone wymagane prace konserwatorskie. Wprowadzenie czasowo takiego zwolnienia mogłoby mieć sens np. w okresie gwałtownego wzrostu cen materiałów budowlanych, utrudnień związanych z pandemią itp., czyli w sytuacjach, w których podatnicy borykają się z nadzwyczajnymi problemami finansowymi.

Przedstawione preferencyjne rozwiązanie podatkowe, którego celem jest zmniejszenie presji podatkowej ciążącej na właścicielu, to nie jedyny mechanizm podatkowy mający służyć ochronie dziedzictwa narodowego. Warto wspomnieć o „uldze na zabytki”, która obowiązuje od 1 stycznia 2022 r. i stanowiła element tzw. Polskiego Ładu (znanego również pod nazwą Nowy Ład). Adresatami ulgi są (pod wieloma warunkami) podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych będącymi właścicielami lub współwłaścicielami zabytków nieruchomych,

k którzy m.in. ponieśli wydatki w roku podatkowym na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane w zabytku nieruchomym wpisanym do rejestru zabytków lub znajdującym się w ewidencji zabytków, o ile posiadają oni sporządzone na piśmie:

- a) pozwolenie wojewódzkiego konserwatora zabytków na prowadzenie prac konserwatorskich, prac restauratorskich lub robót budowlanych – w przypadku zabytku nieruchomego wpisanego do rejestru zabytków,
- b) zalecenia konserwatorskie – w przypadku zabytku nieruchomego znajdującego się w wojewódzkiej lub gminnej ewidencji zabytków.

Na ocenę skuteczności tego rozwiązania jest jeszcze zbyt wcześnie, nie sposób jednak nie zauważyć, że tak istotna ulga stanowi czytelny sygnał, że ustawodawcy zależy na zmotywowaniu właścicieli zabytków do utrzymywania ich w jak najlepszym stanie.

Bibliografia

Literatura

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., Dauter B., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Dowell S., *History of Taxation and Taxes in England*, London – New York 1965.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.
- Farvacque-Vitkovic C.D., Kopanyi M. (red.), *Municipal Finances: A Handbook for Local Governments*, Washington 2014.
- Kowalczyk R., *Zwolnienie z podatku od nieruchomości na podstawie uchwały rady gminy*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2009, nr 6.
- Lux L.G., *Forms of Taxation*, New York – Lincoln – Shanghai 2002.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017.
- Reško D., Wołowicz T., *Opodatkowanie komunalnych wysypisk śmieci i infrastruktury obiektów sportowych*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 3.
- Rosengard J.K., *Property Tax Reform in Developing Countries*, Boston – Dordrecht – London 1998.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Szołno-Koguc J., *Dylematy Sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe*, „Studia Ekonomiczne” 2016, t. 294.
- Zalasińska K., *Rola Państwa i obywatela w ochronie zabytków*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2012, t. 139.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Rozporządzenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 26 maja 2011 r. w sprawie prowadzenia rejestru zabytków, krajowej, wojewódzkiej i gminnej ewidencji zabytków oraz krajowego wykazu zabytków skradzionych lub wywiezionych za granicę niezgodnie z prawem (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 56).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 840.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.).

Orzeczenia

- Decyzja SKO w Gdańsku z 29 października 2012 r., 4352/12, LEX, nr 1727743.
- Decyzja SKO w Krakowie z 30 września 2013 r., SKO.Pod./4140/710/2013, „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” 2014, nr 2, s. 54.
- Wyrok NSA w Łodzi z 18 stycznia 1996 r., SA/Ł 560/95, LEX, nr 2224991.
- Wyrok NSA z 11 sierpnia 2020 r., II FSK 646/20, LEX, nr 3055473.
- Wyrok NSA z 15 czerwca 2021 r., III FSK 1999/21, LEX, nr 3196641.
- Wyrok NSA z 16 lutego 2021 r., II OSK 2918/20, LEX, nr 3195724.
- Wyrok NSA z 28 lipca 2022 r., III FSK 389/22, LEX, nr 3385725.
- Wyrok NSA z 6 maja 2021 r., III FSK 3332/21, LEX, nr 3180357.
- Wyrok NSA z 8 listopada 2022 r., III FSK 1538/21, LEX, nr 3442088.
- Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2021 r., FSK 3334/21, LEX, nr 320002.
- Wyrok TK z dnia 24 lutego 2021 r. sygn. akt SK 39/19, Dz. U., poz. 401.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 lutego 2021 r., I SA/Bk 52/21, LEX, nr 3150512.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 lutego 2021 r., I SA/Gl 1396/20, LEX, nr 3137699.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 12 grudnia 2008 r., I SA/Go 720/08, LEX, nr 492223.
- Wyrok WSA w Krakowie z 13 grudnia 2019 r., I SA/Kr 976/19, LEX, nr 2774319.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 lutego 2020 r., I SA/Łd 757/19, LEX, nr 2791251.
- Wyrok WSA w Olsztynie z 8 czerwca 2020 r., I SA/OI 25/20, LEX, nr 3039348.
- Wyrok WSA w Warszawie z 20 marca 2020 r., VII SA/Wa 2938/19, LEX, nr 3072290.

Inne

Indywidualna interpretacja Prezydenta Miasta Łodzi, Pismo z dnia 6 września 2013 r., DFP-Fn-VI.310.1.2013, LEX, nr 204689.

Indywidualna interpretacja Prezydenta Miasta Szczecin, Pismo z 12 czerwca 2014 r., znak WPiOL-III.310.3.2014.AL, LEX, nr 184811978.

Utrzymanie, [w:] *Słownik języka polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/utrzymanie.html>, [dostęp: 2.11.2021].

Exemption of immovable monuments from property tax**Abstract**

Objective exemption from real estate tax according to art. 7 sec. 1 point 6 u.p.o.l. covering land and buildings individually entered in the register of monuments, provided that they are maintained and preserved, in accordance with the provisions on the protection of monuments (except for parts used for business activities), is one of several tax preferences aimed at stimulating, by reducing the tax pressure, owners of immovable monuments to keep them in the best possible condition. To some extent, the conditions of the exemption remain undefined, but first of all, it should be emphasized that „maintenance and conservation, in accordance with the provisions on the protection of monuments” is an obligation – contrary to some judgments – with a narrower scope than „care for a monument” referred to in art. 5 of the Act of 23 July 2003 on the protection and care of monuments (Journal of Laws of 2021, item 710, as amended).

Keywords: monument, real estate, exemption, real estate tax, register.