

REFERATY

prof. nadzw. dr hab. Tomasz Wołowicz

Zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju. Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie

dr Mirosław Cienkowski

Uczelnia Warszawska im. Marii Skłodowskiej – Curie

dr Dariusz Reško

Burmistrz Krynicy-Zdroju. Wyższa Szkoła Biznesu - National-Louis University w Nowym Sączu

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości składowiska odpadów komunalnych oraz dróg wewnętrznych

Streszczenie

Problem interpretacyjny polega na ocenie, czy fakt zaprzestania składowania odpadów przez przedsiębiorcę np. z powodu braku miejsca na składowanie odpadów wyłącza czy może nie wyłącza budowli z zakresu związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jeżeli zatem cena za przyjęcie odpadów uwzględnia również funkcjonowanie składowiska po jego zamknięciu, to pojawia się pytanie, czy zaprzestanie przyjmowania odpadów powoduje czy nie powoduje, że działalność gospodarcza nie jest w dalszym ciągu prowadzona. W odniesieniu do wewnętrznych dróg gminnych (np. drogi do pól, drogi osiedlowe itp.) nie są zaliczane do kategorii dróg publicznych. Nie podle-

gają zatem wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Słowa kluczowe: budowla, wysypisko odpadów, podatek od nieruchomości, drogi wewnętrzne.

Summary

The problem of interpretation is to assess whether the fact that the cessation of waste disposal by the entrepreneur, due to lack of space for storage of waste off or may not exclude from the scope of construction-related business activities. If, therefore, the price for accepting the waste also includes the operation of the landfill after its closure, the question arises whether the failure to take the waste causes or does not cause the economic

activity is still conducted. With regard to internal municipal roads (the ways to the fields, roads in housing estates, etc.) they are not included in the category of public roads. Therefore, they are not excluded from the real estate tax.

Keywords: building, real estate tax, municipal roads, waste disposal.

Pojęcie względów technicznych

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne chyba, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Poważnym problemem jest to, że ustawodawca nie zdefiniował w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pojęcia „względów technicznych”. Podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym w tym znaczeniu, że obowiązek podatkowy powstaje przez sam fakt posiadania nieruchomości. Względy techniczne odnoszą się przede wszystkim do złego, nieodpowiadającego prowadzonej działalności gospodarczej stanu technicznego danego przedmiotu opodatkowania (np. skażenie chemiczne, radioaktywne, czy bakteriologiczne). Normy prawa materialnego nie uzależniają opodatkowania nieruchomości, jako związanych z działalnością gospodarczą, od faktycznego wykorzystywania przedmiotu opodatkowania (Wyrok WSA w Olsztynie z 20 marca 2013 r., I SA/OI 41/13). Poprzez względy techniczne należy rozumieć uwarunkowania techniczno-konstrukcyjne nieruchomości będącego w posiadaniu podatnika oraz względy organizacyjne związane ze sposobem prowadzenia przez niego działalności gospodarczej. Okoliczność, czy

w danym przypadku zachodzą „względy techniczne”, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., musi być badana *ad casum*, co oznacza, że może być dowodzona wszelkimi środkami dowodowymi (Wyrok WSA w Łodzi z 4 października 2012 r., I SA/Łd 1542/11).

Zamknięcie i rekultywacja składowiska odpadów

Pod pojęciem „budowla” należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawodawca definiując pojęcie „budowla” odсыła do ustawy Prawo budowlane (dalej: p.b.), a w myśl art. 3 pkt 3 ustawy przez „budowlę” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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 wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (Wołowicz, 2011, s. 10-12).

Ustawodawca wprost wymienia składowiska odpadów jako budowle. Pod pojęciem gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności należy rozumieć grunty, budynki i budow-

le będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami i zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych chyba, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Tym samym warunkiem uznania, iż grunty, budynki i budowle są związane z działalnością gospodarczą, jest fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą (Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 kwietnia 2008r. sygn. akt: I SA/Po 33/08).

Pierwszy problem interpretacyjny dotyczy odpowiedzi na pytanie, czy brak charakteru dochodowego wyklucza stwierdzenie, że nieruchomości wykorzystywana jest do celów gospodarczych, który jest związany z procesem zamykania składowiska, wskutek wyczerpania jego pojemności eksploatacyjnej.

Drugi problem interpretacyjny odnosi się do treści art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zgodnie z którym budowle lub ich części podlegają opodatkowaniu jedynie w przypadku, gdy wykorzystywane są w działalności gospodarczej, natomiast za wykorzystywane w tym celu uznać można grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b. ustawy, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Analizując treść art. 1a ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., który stanowi, że użyte w ustawie określenie Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. do uznania, gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej decydujące znaczenie ma fakt władania nimi przez przedsiębiorcę. Nie jest natomiast istotne czy i w jakim zakresie jest ona wykonywana. Komunal-

na spółka prawa handlowego jest przedsiębiorcą, a zatem rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych nie jest odrębną działalnością prowadzoną przez przedsiębiorcę, lecz jest immanentnie związana z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, jest jej częścią¹. Zatem tereny poeksploatacyjne podlegające rekultywacji, które pozostają we władaniu przedsiębiorstwa wydobywającego kopaliny, są gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 2 u.p.o.l.

W ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. o odpadach zarządzający składowiskiem odpadów jest obowiązany zapewnić (...) *rekultywację i ponowne zagospodarowanie terenu składowiska odpadów*, a po zmianie zapisów ustawy z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach, w art. 121 ust. 1, sformułowano zapis, iż zarządzający składowiskiem odpadów jest obowiązany zapewnić (...) *rekultywację i ponowne zagospodarowanie terenu składowiska odpadów*.

Do rekultywacji składowiska odpadów nawiązują też art. 37 ust. 4, art. 52 ust. 1 pkt 13, art. 54 ust. 4 pkt 2a art. 61, zgodnie z którymi przyjęcie odpadów do składowania na składowisko odpadów powinna uwzględniać w szczególności koszty budowy, eksploatacji, zamknięcia, rekultywacji, monitorowania i nadzorowania składowiska odpadów. Stanowisko to potwierdza orzecznictwo sądowe (wyrok NSA z 8 listopada 2011 r. II FSK 58/11). Jeśli zatem wydano wobec spółki decyzję na podstawie regulacji zawartych w art. 59 ustawy o odpadach, spoczywa na niej obowiązek rekultywacji składowiska, traktowany jako kolejny etap działalności gospodarczej związanej z zarządzaniem takim składowiskiem (wyrok NSA z 8 listopada 2011 r. II FSK 58/11).

Zatem rekultywacja składowiska odpadów, traktowana jest jako niezbędny etap prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej. Dlatego bezpośrednim punktem odniesienia (wyrok NSA z 8 listopada 2011 r. II FSK 58/11) co

¹ Por. Wyrok NSA z 8 listopada 2011 r. II FSK 58/11. Pogląd taki utrwalony został w orzecznictwie sądowym, m.in. wyroki NSA z dnia 19 stycznia 2007 r. sygn. Akt II FSK 75/06 oraz wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2007 r., sygn akt II FSK 492/06.

do zakresu i sposobu rozumienia pojęcia „względów technicznych” jest „działalność gospodarcza”. Analiza zaistnienia przesłanki „względów technicznych” musiałaby być prowadzona w kierunku ustalenia, czy istniały względy techniczne uniemożliwiające przeprowadzenie rekultywacji. Jeżeli decyzja administracyjna wydana przez Marszałka Województwa zezwala spółce komunalnej na zamknięcie i rekultywację składowiska odpadów (wraz z określeniem harmonogramu działań związanych z tym procesem), to należy to traktować, jako kolejny etap działalności gospodarczej. Natomiast jak zauważył NSA ww. wyroku z dnia 8 listopada 2011 r. „względy techniczne” jako przyczyna niemożności wykorzystania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej siłą rzeczy są nieprawidłowe. Analiza tej przesłanki musiałaby być prowadzona w kierunku ustalenia, czy istniały względy techniczne uniemożliwiające przeprowadzenie rekultywacji. Zatem, jeżeli przedmiot opodatkowania fizycznie istnieje, to powinien podlegać opodatkowaniu ponieważ rekultywacja jest kolejnym etapem działalności gospodarczej (Wołowicz, Reško, 2012).

Opodatkowanie dróg wewnętrznych stanowiących własność gminy

Wewnętrzne drogi gminne (np. drogi do pól, drogi osiedlowe itp.) nie są zaliczane do kategorii dróg publicznych. Nie podlegają zatem wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 2 ust. 3 pkt. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych² (dalej: u.p.o.l.) opodatkowaniu nie podlegają grunty zajęte pod drogi publiczne – krajowe, wojewódzkie, powiatowe, gminne, a także zlokalizowane na nich budowle. Wyjątkiem jest ich powiązanie z działalnością gospodarczą inną niż eksploatacja płatnych autostrad. W odniesieniu do dróg wewnętrznych stanowiących własność jednostki samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t) pojawia się obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości,

jeśli droga jest własnością j.s.t i nie została przekazana w posiadanie innym podmiotom. Ponieważ j.s.t jest osobą prawną, zatem przysługuje jej własność i inne prawa rzeczowe. Art. 3 ust. 1 u.p.o.l. nie wyłącza j.s.t. z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a jedynie wskazuje kiedy obowiązek podatkowy spoczywa na posiadaczu władającym jej nieruchomością.

Pojęcie drogi wewnętrznej i drogi publicznej

Pojęcia gminnej drogi wewnętrznej oraz drogi gminnej publicznej nie są tożsame, ponieważ droga wewnętrzna mimo, iż pozostaje własnością gminy, to nie należy do żadnej kategorii dróg publicznych. Jeśli chodzi o systematykę dróg, którą zawiera ustawa o drogach publicznych należy zauważyć, że w świetle art. 7 ust. 1 ustawa o drogach publicznych³ (dalej: u.d.p.) do dróg gminnych zalicza się drogi o znaczeniu lokalnym niezaliczone do innych kategorii, stanowiące uzupełniającą sieć dróg służących miejscowym potrzebom, z wyłączeniem dróg wewnętrznych. W art. 7 ust. 2 u.d.p. znalazło się sformułowanie, iż zaliczenie do kategorii dróg gminnych następuje w drodze uchwały rady gminy po zasięgnięciu opinii właściwego zarządu powiatu. Drogi niezaliczone do żadnej kategorii dróg publicznych, w szczególności drogi w osiedlach mieszkaniowych, dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych, dojazdowe do obiektów użytkowanych przez przedsiębiorców, place przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętle autobusowe, są drogami wewnętrznymi (art. 8 u.d.p.). Należy zauważyć, że wyliczenie zawarte w art. 8 ust. 1 u.d.p. ma charakter przykładowego wyliczenia rodzajów dróg o charakterze wewnętrznym. Oznacza to, iż o uznaniu danej drogi za drogę wewnętrzną czy publiczną, głównie decyduje zaliczenie danej drogi do jednej z kategorii dróg publicznych. Kategoria innych miejsc publicznych, o której stanowi art. 30 ust. 1 pkt. 3 Prawa budowlanego⁴ (dalej: p.b.) w kontekście

³ Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 118 ze zm.).

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn. zm.).

realizacji ogrodzeń od strony dróg nie była jednoznaczna w orzecznictwie sądowo-administracyjnym. Występował bowiem pogląd, iż przez pojęcie „innych miejsc publicznych”, o których mowa w art. 30 ust. 1 pkt. 3 p.b. nie należy rozumieć dróg, niebędących drogami publicznymi w rozumieniu u.d.p (Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 marca 2006 r., II OSK 675/05, ONSAiWSA 2006, nr 4, poz. 122, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 listopada 2008 r., II SA/Łd 538/08).

Własność gminy a podatek od nieruchomości

Obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości przez gminy od nieruchomości stanowiących jej własność - nieprzekazanych w posiadanie innym podmiotom i niepodlegających ustawowemu wyłączeniu lub zwolnieniu z opodatkowania na podstawie uchwał właściwych rad gmin - wynika z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Zgodnie z jego treścią obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na właścicielu (posiadacz samodzielnym) nieruchomości lub obiektów budowlanych oraz użytkownikowi wieczystym gruntów, niezależnie od tego, w czyim posiadaniu się to mienie znajduje. Powyższa zasada ulega pewnej modyfikacji w odniesieniu do nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub j.s.t. Modyfikacja ta polega na tym, iż jeśli mienie to znajduje się w posiadaniu innych podmiotów (np. na podstawie umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, jak i wówczas gdy jest to posiadanie bezumowne), to podatnikami podatku od nieruchomości są posiadacze. W przypadku nieruchomości będących własnością j.s.t. podatnikiem staje się ich aktualny posiadacz, natomiast jeśli znajdują się one we władaniu właściciela, podatnikiem jest właściciel.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przewiduje wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla gmin. Wynika to z faktu, iż w prawie podatkowym nie została wyrażona wprost

zasada, by nie dopuszczać do tożsamości podmiotów zobowiązania podatkowego, tj. podatnika oraz organu podatkowego (wyroki NSA z dnia 15 listopada 2012 r. sygn. akt. II FSK 1756/12 i 1755/12). W związku z tym możliwa jest sytuacja, aby gminny organ podatkowy występujący jako podmiot prawa publicznego pobierał podatek od gminy jako podmiotu cywilnoprawnego (właściciela nieruchomości). Gmina jest osobą prawną, której przysługuje własność i inne prawa rzeczowe zgodnie z art. 165 ust. 1 Konstytucji RP, art. 2 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym. Oznacza to, iż gmina jest jednym z podatników, wymienionych w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Przyjąć zatem należy, iż zapis art. 3 ust. 1 u.p.o.l. nie wyłącza gminy z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a jedynie określa, kiedy obowiązek podatkowy może spoczywać na posiadaczu (w tym zależnym), władającym jej nieruchomościami. Gdyby gminie przysługiwało zwolnienie podmiotowe w stosunku do wszystkich jej nieruchomości, niepotrzebna byłaby regulacja zawarta w art. 2 ust. 2 pkt. 3 u.p.o.l., zgodnie z którym zwolnione od opodatkowania są nieruchomości bądź ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych i urzędów marszałkowskich (NSA w wyrokach o sygn. akt. II FSK 1756/12 i 1755/12 nie podzielił stanowiska wyrażonego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 4 kwietnia 2012 r. sygn. akt I SA/GL 1019 i z dnia 3 kwietnia 2012 r. sygn. akt I SA/GL 1026/11, zakładającego brak po stronie gminy obowiązku podatkowego od mienia komunalnego).

Artykuł 2 ust. 3 pkt. 4 u.p.o.l. w obowiązującym brzmieniu został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2007 r. w związku z nowelizacją art. 2 ust. 3 pkt. 4 u.p.o.l. ustawą o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw⁵. Nowelizacja przepisu miała na celu rozstrzygnięcie sporów, które wynikały z jego interpretacji, i istotnie zmieniła zakres wyłączenia poprzez odniesienie go

⁵ Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828).

wyłącznie do dróg publicznych. Obecnie w orzecznictwie sądów administracyjnych nie ma wątpliwości co do tego, że wyłączeniu z opodatkowania nie podlegają drogi wewnętrzne. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy (Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23 września 2009 r., sygn. akt. I SA/Bd 477/09) zawarto stwierdzenie, iż definiując pojęcie drogi publicznej zawarte w u.p.o.l., należy się odwołać do regulacji dotyczącej dróg publicznych w u.d.p. Zgodnie z art. 1 u.d.p. drogami publicznymi są drogi zaliczone na podstawie tej ustawy do jednej z kategorii dróg, z której może korzystać każdy, zgodnie z jej przeznaczeniem, z ograniczeniami i wyjątkami określonymi w tej ustawie lub innych przepisach szczególnych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.d.p. drogi z uwagi na ich funkcje dzielą się przy tym na drogi krajowe, wojewódzkie, powiatowe i gminne. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (Wyrok NSA z 17 marca 2010 r., sygn. akt. II FSK 1785/08) podkreślono, że od dnia 1 stycznia 2007 r. nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości typowe budowle zlokalizowane w pasie drogowym, takie jak: droga jako budowla wraz z obiektami inżynierskimi oraz urządzeniami i instalacjami (mosty, tunele, przepusty), chodniki, ścieżki rowerowe, zatoki autobusowe i postojowe. Z wyłączenia z opodatkowania nie korzystają natomiast różnego rodzaju inne budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (innej niż eksploatacja autostrad płatnych), bez względu na to, czyją stanowią własność. Nie są objęte wyłączeniem z opodatkowania także budynki w rozumieniu u.p.o.l. zlokalizowane w pasie drogowym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (w tym również eksploatacją autostrad płatnych). Sąd uznał jednocześnie, że sam fakt istnienia na nieruchomości np. stacji benzynowej nie wyklucza jej automatycznie z obszaru pasa drogowego.

Grunt w pasie drogi publicznej

Odnosnie do ustalania, czy grunt znaj-

duje się w pasie drogi publicznej, nadal sporne jest, czy decydujące znaczenie ma wpis w ewidencji gruntów i budynków, czy też faktyczne istnienie drogi. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku wskazano, że po nowelizacji art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. dokonanej z dniem 1 stycznia 2007 r. (wyrok WSA w Białymstoku z 22 grudnia 2010 r., sygn. akt. I SA/Bk 562/10). koniecznym wydaje się korzystanie (w sytuacjach niejasnych z podatkowego punktu widzenia) z danych zawartych w ewidencji gruntów w sytuacji kwalifikacji gruntu jako wyłączonego z opodatkowania (Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23 września 2010 r., sygn. akt. I SA/Bd 477/09)⁶. Dodatkowo należy wskazać, że zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok NSA z 14 kwietnia 2010 r., sygn. akt. II FSK 1986/08) dojazd do gruntów rolnych (droga polna) nie stanowi w świetle obowiązujących przepisów budowli (Por. wyrok NSA z 15 kwietnia 2005 r., sygn. akt. OSK 1400/04). W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie (wyrok WSA w Olsztynie z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt. I SA/OI 463/08) wskazano również na specyficzną możliwość kwalifikacji drogi jako publicznej, wynikającą z treści art. 2 ust. 2 u.d.p., który przewiduje, że ulice położone w ciągu dróg publicznych otrzymują status drogi publicznej, nie będąc drogą publiczną, na skutek podjęcia stosownej uchwały przez radę gminy. W takim przypadku o podleganiu określonej kategorii dróg publicznych decyduje okoliczność faktyczna, jaką jest położenie tzw. w ciągu dróg publicznych. Poza tym należy stwierdzić, iż konstrukcja przewidziana w art. 2 ust. 2 u.d.p. nie nawiązuje do kwestii własności gruntów, co oznacza, że do kategorii dróg publicznych może należeć także droga będąca własnością innych podmiotów niż np. gmina.

Zwolnienie z opodatkowania dróg wewnętrznych uchwałą rady gminy

⁶ Odmienne stanowisko zaprezentowano w wyroku WSA w Opolu z 14 stycznia 2010 r., sygn. akt. I SA/OI 661/09 oraz w wyroku WSA w Szczecinie z 13 stycznia 2010 r., sygn. akt. I SA/Sz 814/09, stwierdzając, że niezbędne do zastosowania wyłączenia jest istnienie drogi jako budowli.

Istota problemu dotyczy odpowiedzi na pytanie, czy rada gminy może wprowadzić zwolnienie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odniesieniu do budynków lub ich części i gruntów stanowiących własność gminy, o ile nie są we władaniu osób fizycznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt. 3 i 4 u.p.o.l. Czy zwolnieniem takim można objąć budynki, części budynków i grunty stanowiące własność gminy, które jednocześnie nie zostały oddane we władanie innemu niż gmina podmiotowi?

Każde zwolnienie o którym mowa powyżej jest niewątpliwie zwolnieniem podmiotowo-przedmiotowym, bowiem dotyczy wyłączenia pewnej kategorii podmiotów znajdujących się w określonej sytuacji faktycznej lub prawnej (Koperkiewicz-Mordel, 2005, s. 71; Nykiel, 2002, s. 17). W odniesieniu do podatku od nieruchomości ustawodawca upoważnił radę gminy m.in. do wprowadzenia w drodze uchwały innych zwolnień przedmiotowych niż wymienione w art. 7 ust. 1 i art. 10 u.p.o.l. oraz w art. 10 ust. 1 ustawy o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2011r., sygn. akt. II FSK 1945/09 oraz z dnia 17 lutego 2011r., sygn. akt. II FSK 1753/09). Ograniczenie prawa do stanowienia wyłącznie przedmiotowych zwolnień w drodze uchwały rady gminy wynika z art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie z tym artykułem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Konstytucja wprowadza zatem zasadę wyłączności ustawy dla określenia elementów konstrukcyjnych podatku, ale także dla określenia reguł zwolnień podatkowych, przyznając państwu w tym zakresie pełną suwerenność. Wyłączenie pewnej kategorii podmiotów z zakresu podmiotowego

danego podatku może w związku z tym nastąpić wyłącznie w drodze ustawy.

Ograniczenie to dotyczyć będzie także zwolnień podmiotowo-przedmiotowych, skoro na ich podstawie dokonuje się wyłączenia z zakresu opodatkowania określonej kategorii podmiotów, znajdujących się w określonej sytuacji (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2011r., sygn. akt. II FSK 1945/09 oraz z dnia 17 lutego 2011r., sygn. akt. II FSK 1753/09). Gmina jako osoba prawna jest niewątpliwie jednym z podatników, wymienionych w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Artykuł ten w żaden sposób nie wyłącza gminy z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ponadto uprawnienia do stanowienia prawa podatkowego przysługują radzie gminy tylko w zakresie wskazanym w ustawie. Naruszeniem prawa będzie w związku z tym każdy przepis prawa miejscowego, który wkracza w materię zastrzeżoną do regulacji w drodze ustawy, nawet gdy jest to tylko powtórzenie przepisu ustawy. W aktach prawa miejscowego zakazane jest zresztą powtarzanie przepisów ustaw. Powtórzenie w uchwale rady gminy przepisu ustawy powoduje bowiem przeniesienie materii ustawowej do aktu prawnego niższego rzędu i narusza istotę tego aktu (red. Warylewski, 2003, s. 409. Zatem każde powtórzenie i modyfikowanie przepisu ustawy w akcie prawa miejscowego jest ewidentnym naruszeniem prawa i będzie skutkować nieważnością uchwały (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 marca 2003r., sygn. akt. II SA/Wr 2572/02, LEX 166989).

Ewidencja gruntów i budynków, a zwolnienie z opodatkowania dróg wewnętrznych

Ewidencja gruntów i budynków stanowi rejestr publiczny, to jednak w odniesieniu do pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu nie może mieć charakteru jedyne dowodu. Jeżeli w ewidencji geodezyjnej nieruchomości zawarte zostały zatem dane co do klasyfikacji grun-

tów, zgodne z przepisami regulującymi prowadzenie takiej ewidencji, lecz nieprzewidującymi możliwości objęcia dróg wewnętrznych symbolem „dr”, o zastosowaniu art. 2 ust. 3 pkt. 4 u.p.o.l. decydować będzie stan faktyczny nieruchomości, do którego ustalenia zobligowany jest organ podatkowy (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3857/13).

Dla wykazania, że konkretny grunt jest pasem drogowym, konieczne było odwołanie się do danych ewidencji gruntów i budynków⁷. Dane zawarte w ewidencji mają walor dokumentu urzędowego, o którym mowa w ustawie Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)⁸. Podważenie tych danych bądź też ich zmiana może nastąpić w postępowaniu prowadzonym przed właściwymi w tej sprawie organami administracji, natomiast w postępowaniu podatkowym przeprowadzenie tego rodzaju postępowania nie jest możliwe. Ewidencja gruntów i budynków stanowi bowiem urzędowe źródło informacji faktycznych wykorzystywanych w postępowaniach administracyjnych.

Zasada związania danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków uregulowana w art. 21 ust. 1 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne (dalej: p.g.k.), nie miała decydującego znaczenia dla wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na podstawie art. 2 ust. 3 pkt. 4 u.p.o.l., w stanie prawnym obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r., budowli dróg oraz obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, o którym mowa w wymienionym przepisie, w przypadku braku w tej ewidencji odpowiedniego oznaczenia symbolem „dr”. Zgodnie z definicją drogi, zawartą w art. 4 pkt 2 u.d.p., droga ma być budowlą przeznaczoną do prowadzenia ruchu drogowego. Z użytego zwrotu „przeznaczoną do prowadzenia ruchu drogowego” można zatem wyprowadzić wniosek, że droga

w rozumieniu wskazanej ustawy będzie budowlą przeznaczoną do poruszania się uczestników ruchu drogowego - pieszych, kierujących, pasażerów pojazdów. Zatem „droga” musi co do zasady służyć większej ilości osób, niekonieczne będących właścicielami gruntu, na którym droga jest posadowiona i osób z nim związanych. Na takie przeznaczenie drogi, także wewnętrznej, wskazuje też art. 8 ust. 1 u.d.p. Wymienia on bowiem wśród desygnatów nazwy droga wewnętrzna m.in. drogi w osiedlach mieszkaniowych czy dojazdowe do obiektów użyteczności publicznej, które niewątpliwie dostępne są również dla osób innych niż właściciel gruntu. Aspekt funkcjonalny, tzn. powiązania pojęcia „drogi” („pasa drogowego” i „obiektów budowlanych”) z prowadzeniem (zabezpieczeniem i obsługą) ruchu drogowego, eksponowany jest też w treści art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Tym samym stwierdzić należy, że dana budowla może być uznana za drogę wewnętrzną jedynie wówczas, gdy przeznaczona ona jest do ruchu drogowego (rozumianego jako możliwość korzystania z drogi przez nieoznaczoną ilość osób, każdego użytkownika dróg), a nie służy tylko przedsiębiorcy do wewnętrznej komunikacji w obrębie danej nieruchomości (na terenie jego zakładu). Skoro w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. pojęcie „drogi” oraz „obiektów budowlanych” powiązane zostało z elementem funkcjonalnym, tj. ruchem drogowym i obsługą (zabezpieczeniem) tego ruchu, regulacja ta zatem swoim zakresem nie obejmuje obiektów o innych funkcjach, w tym takich kategorii, jak parkingi oraz inne obiekty, które nie są bezpośrednio związane z ruchem drogowym i nie służą bezpośrednio obsłudze (zabezpieczeniu) tego ruchu, a np. zapewnieniu miejsc postojowych przed centrami handlowymi, stacjami paliw itp.

Zatem: skutek nowelizacji art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., ustawodawca z dniem 9 grudnia 2003 r. rozszerzył w rzeczywistości zakres przedmiotowy wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, który przed tą datą ograniczał się jedynie do kategorii dróg publicznych

⁷ Taki wymóg ustawodawca wprowadził w art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 z późn. zm.; dalej: p.g.k.).

⁸ Art. 194 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.; dalej: o.p.).

(oraz związanych z nimi pasów drogowych i gruntów); użyty w tym przepisie ogólny zwrot: „pasy drogowe, drogi oraz obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu” nie pozwala na odniesienie tak sformułowanego pojęcia „droga” i „pas drogowy” wyłącznie do kategorii dróg publicznych w rozumieniu ustawy o drogach publicznych oraz pasów drogowych i obiektów związanych z drogami publicznymi;

brak podstaw do uznania, że pojęciem „droga” w rozumieniu art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. (w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r.) nie były objęte również „drogi wewnętrzne”, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o drogach publicznych;

zarówno „droga” (jako budowla) oraz „pas drogowy” stanowią odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to okoliczność, że „drogi wewnętrzne oraz związane z nimi pasy drogowe, nie mogły w świetle przepisów regulujących prowadzenie ewidencji gruntów zostać w niej ujęte symbolem „dr”, nie uprawnia zarazem do przyjęcia, że nie były one objęte zakresem wyłączenia od podatku od nieruchomości, stosownie do art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l.

Wobec tego, że wykładnia językowa art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. oraz systemowa zewnętrzna tej regulacji prowadzą do identycznych rezultatów interpretacyjnych, zatem dane zawarte w ewidencji gruntów nie mogą w tym przypadku rozstrzygać o istnieniu bądź nieistnieniu obowiązku podatkowego. Przeciwny pogląd musiałby prowadzić do zanegowania sensu dokonanej z dniem 9 grudnia 2003 r. nowelizacji art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., a w rezultacie zaaprobowania rozwiązania, w którym to ewidencja gruntów i budynków stanowiłaby jedyną podstawę wymiaru podatków nawet wówczas, gdy wymieniony w ustawie podatkowej obiekt w ewidencji tej nie mógł zostać oznaczony symbolem „dr”. Z art. 217 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) wynika jednoznacznie, że to aktem rangi ustawo-

wej winny być objęte wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w tym przedmiot opodatkowania. Wskazane unormowanie ustawy zasadniczej należy postrzegać w ten sposób, że powstanie obowiązku podatkowego, w sytuacji zaistnienia określonego zdarzenia faktycznego, musi wynikać z konkretnego pozytywnego przepisu ustawy podatkowej. Ta sama reguła dotyczy również ulg podatkowych oraz wyłączeń z opodatkowania, w tym np. określonych kategorii przedmiotowych, które co do zasady podatkiem są objęte. Z tych też względów uznać należy, że moc wiążącą ewidencji gruntów i budynków, wynikającą z użytego w art. 21 ust. 1 p.g.k. zwrotu: *„Podstawę (...) wymiaru podatków (...) stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków”*, można odnieść jedynie do tych elementów przedmiotowych, które zostały wskazane w ustawie podatkowej (jako podlegające opodatkowaniu bądź nie), a jednocześnie mogą zostać ujawnione w ewidencji gruntów i budynków, z uwzględnieniem oznaczenia stosownym symbolem, zgodnie z regulacjami prawnymi normującymi jej prowadzenie. Zwrócić również należy uwagę, że ewidencja gruntów nie może również przesądzać o własności nieruchomości (prawie użytkowania wieczystego), co przekłada się na ustalenie podmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym zakresie, zgodnie z rękojmiami wiary publicznej ksiąg wieczystych, należy w pierwszej kolejności uwzględnić wpisy ujawnione w dziale drugim księgi wieczystej (dotyczące własności i użytkowania wieczystego). Rękojmia ta jest natomiast wyłączona w odniesieniu do danych zawartych w dziale pierwszym księgi.

Opodatkowanie dróg wewnętrznych, a skutki finansowe dla gmin

Do zarządcy bądź właściciela terenu, na którym zlokalizowana jest droga wewnętrzna, należy finansowanie budowy, przebudowy, remontów bieżących, utrzymania oraz oznakowania dróg wewnętrznych. Elementem tego finansowania jest również płacenie gminie podatku od nie-

ruchomości, na której zlokalizowana jest droga wewnętrzna. Wpływy z podatku od nieruchomości stanowią dochód własny gminy zgodnie z art. 4 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (dalej: u.d.j.s.t.)⁹. Rada gminy, ustalając stawki podatku od nieruchomości, może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania. Może zatem ustalić niższą niż przewidziana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych stawkę podatku od nieruchomości dla gruntów wykorzystywanych jako drogi wewnętrzne. Pojawia się zatem pytanie, czy w przypadku obniżenia stawki podatku bądź udzielenia ulgi w podatku od nieruchomości od dróg wewnętrznych, skutek finansowy takiej decyzji jest wykazywany przez gminę w sprawozdaniu Rb-PDB - jako skutek decyzji gminy o udzieleniu ulgi lub obniżeniu stawki, a nie jako wykonany dochód z danego tytułu. Czy zatem (1) zastosowanie ulg przez radę gminy ma taki sam wpływ na wielkość wskaźnika dochodów podatkowych na jednego mieszkańca, jak dochody wykonane, oraz (2) jak wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w kraju (wskaźnik Gg) i w danej gminie (wskaźnik G), wpływa na to czy gmina otrzyma w ramach subwencji ogólnej kwotę wyrównawczą, czy też nie. Pojawia się także kwestia dotycząca wpływu wysokości dochodów podatkowych wykazanych w sprawozdaniu Rb-PDB w przeliczeniu na jednego mieszkańca na pozyskiwanie pomocy w ramach programów dofinansowywanych ze środków Unii Europejskiej. Można się także zastanowić, czy wprowadzenie zwolnienia ustawowego spowodowałoby nieujmowanie jego skutków w sprawozdaniu Rb-PDB i nie czy nie byłoby wliczane do potencjału dochodowego gminy. Można założyć, iż takie rozwiązanie (zwolnienie ustawowe) nie spowodowałoby wzrostu wskaźnika G, a w konwencji - w przypadku gmin, których wskaźnik G jest niższy od 92% wskaźnika Gg - spadku kwoty podstawowej części wyrównawczej sub-

wencji ogólnej, jak też nie wpływałoby to na obniżenie punktacji przy ubieganiu się gminy o środki pomocowe.

Niewątpliwie nieracjonalna z formalnego punktu widzenia jest sytuacja, gdy gmina płaci podatek samej sobie. Drogi wewnętrzne mogą być zatem zwolnione uchwałą rady gminy, podjętą na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. Zmiana taka nie wpłynie jednak na efektywne, ekonomiczne obciążenie gminy podatkiem, które w obecnej sytuacji też nie występuje, gdyż zapłacony przez gminę podatek wraca do jej kasy. Analizując przepisy u.d.j.s.t. należy stwierdzić, iż skutki finansowe wynikające z uchwał organów jednostek samorządu terytorialnego wprowadzających zwolnienia podatkowe, podjętych na podstawie art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie wpływają na wysokość przyznawanej gminie części wyrównawczej subwencji ogólnej. Wysokość kwoty podstawowej części wyrównawczej subwencji ogólnej uzależniona jest od wielkości dochodów podatkowych, możliwych do uzyskania przez gminę w roku poprzedzającym rok bazowy, oraz liczby mieszkańców faktycznie zamieszkałych w gminie według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok bazowy, ustalonej przez Główny Urząd Statystyczny. Niezależnie od tego, czy gmina zastosuje zwolnienia podatkowe, czy nie, do ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. To, czy gmina otrzyma w ramach subwencji ogólnej kwotę wyrównawczą, uzależnione jest jedynie od tego, jak ukształtuje się wskaźnik dochodów podatkowych na jednego mieszkańca w kraju (wskaźnik Gg) i w tej gminie (wskaźnik G).

Możliwością rozwiązania kwestii opodatkowania gminnych dróg wewnętrznych w kontekście wpływu na wysokość subwencji jest zmiana kategorii dróg wewnętrznych na drogi gminne. Zgodnie z art. 7 ustawy o drogach publicznych,

⁹ Ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539, z późn. zm.).

zaliczenie do kategorii dróg gminnych, jak również ustalenie przebiegu istniejących dróg gminnych następuje w drodze uchwały rady gminy po zasięgnięciu opinii właściwego zarządu powiatu. Jeśli droga może być uznana za drogę publiczną, zgodnie z warunkami określonymi w art. 1 ustawy o drogach publicznych, decyzją gminy może uzyskać status drogi publicznej, a tym samym korzystać z wyłączenia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. Ten sam skutek miałyby zmiana przepisów ustawy o drogach publicznych w zakresie kwalifikacji określonych kategorii dróg i zaliczenia dróg wewnętrznych do kategorii dróg publicznych (gminnych).

Bibliografia

- Koperkiewicz-Mordel K., Stanowienie przez rady gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych, „Finanse Komunalne”, nr 1-2/2005.**
- Nykiel W., Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.**
- Ustawa z dnia 2 października 2010 o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw (Dz. U. z 2003 r. nr 188, poz. 1840, z późn. zm.).**
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn. zm.).**
- Ustawa z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 249, poz. 1828).**
- Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 ze zm.).**
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 118 ze zm.).**
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 z późn. zm.).**
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).**
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539, z późn. zm.).**
- Wyrok WSA w Olsztynie z 20 marca 2013 r., I SA/OI 41/13.**
- Wyrok WSA w Łodzi z 4 października 2012 r., I SA/Łd 1542/11**
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 kwietnia 2008r. sygn. akt: I SA/Po 33/08.**
- Wyrok NSA z 8 listopada 2011 r. II FSK 58/11.**
- Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2007 r. sygn. Akt II FSK 75/06.**
- Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2007 r., sygn akt II FSK 492/06.**
- Wyrok NSA z dnia 28 marca 2006 r., II OSK 675/05, ONSAiWSA 2006, nr 4, poz. 122.**
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 listopada 2008 r., II SA/Łd 538/08).**
- Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2012 r. sygn akt. II FSK 1756/12 i 1755/12.**
- Wyrok w Gliwicach w wyroku z dnia 4 kwietnia 2012 r. sygn. akt I SA/GL 1019 i z dnia 3 kwietnia 2012 r. sygn. akt I SA/GL 1026/11.**
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23 września 2009 r., sygn. akt. I SA/Bd 477/09.**
- Wyrok NSA z 17 marca 2010 r., sygn. akt. II FSK 1785/08.**
- Wyrok WSA w Białymstoku z 22 grudnia 2010 r., sygn. akt. I SA/Bk 562/10.**
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z 23 września 2010 r., sygn. akt. I SA/Bd 477/09.**
- Wyrok WSA w Opolu z 14 stycznia 2010 r., sygn. akt. I SA/OI 661/09.**
- Wyrok WSA w Szczecinie z 13 stycznia 2010 r., sygn. akt. I SA/Sz 814/09.**
- Wyrok NSA z 14 kwietnia 2010 r., sygn. akt. II FSK 1986/08.**

Wyrok NSA z 15 kwietnia 2005 r., sygn. akt. OSK 1400/04.

Wyrok WSA w Olsztynie z 8 stycznia 2009 r., sygn. akt. I SA/OI 463/08.

Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2011r., sygn. akt. II FSK 1945/09 oraz z dnia 17 lutego 2011r., sygn. akt. II FSK 1753/09.

Wyrok NSA z dnia 25 marca 2003r., sygn. akt. II SA/Wr 2572/02, LEX 166989.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3857/13.

Wołowicz T., Proces zamknięcia i rekultywacji składowiska odpadów przez spółkę komunalną a podatek od nieruchomości. „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2014. Nr 6.

Wołowicz T. Reško D., Opodatkowanie komunalnych wysypisk śmieci i infrastruktury obiektów sportowych. „Finanse Komunalne” 2012, Nr 3.

Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia, praca zbiorowa pod red. J. Warylewskiego, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.